LEFTER CHIRICĂ

Curs complet de contabilitate și fiscalitate

vol. I

EDITURA ECONOMICĂ

CURS COMPLET

DE CONTABILITATE ŞI FISCALITATE

Vol. I

CUPRINS

Prefață 9

Capitolul 1 – BAZELE CONTABILITĂȚII 11
1.1. Contabilitatea – abordare economică, financiară, juridică şi administrativă 11
1.2. Patrimoniul agenţilor economici 15
1.3. Procesele economice – cheltuieli, venituri, rezultate 19
1.4. Structura patrimoniului 21
1.4.1. Structura activului patrimonial 23
1.4.1.1. Caracterizarea structurii activelor fixe sau imobilizărilor 24
1.4.1.2. Caracterizarea structurii activelor circulante 29
1.4.2. Structura pasivului patrimonial 39
1.4.2.1. Structura şi conținutul surselor proprii de finanțare (capitalurile proprii) 41
1.4.2.2. Structura şi conținutul surselor străine de finanțare (capitaluri străine) 45
1.4.2.3. Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli 48
1.4.3. Activele şi pasivele rectificative şi de regularizare 48
1.4.3.1. Activele şi pasivele rectificative 48
1.4.3.2. Activele şi pasivele de regularizare 50
1.5. Procese economice: venituri, cheltuieli, rezultate 52
1.5.1. Cheltuielile unității patrimoniale 55
1.5.2. Veniturile unității patrimoniale 58
1.5.3. Rezultatul exercițiului financiar 59

Capitolul 2 – METODA CONTABILITĂȚII 69
2.1. Sfera de aplicare a obiectului contabilității 69
2.2. Procedeele, tehnicile şi instrumentele metodei contabilității 70
2.3. Principiile metodei contabilității 73

Capitolul 3 – BILANȚUL CONTABIL 83
3.1. Bilanțul contabil şi dubla reprezentare a patrimoniului 83
3.2. Reprezentarea sintetică şi generalizată în bilanț a patrimoniului 86
3.3. Echilibrul bilanțier 94
3.4. Tipurile de modificări ale elementelor patrimoniale din bilanțul contabil 97
3.5. Teoriile bilanțului 109

Capitolul 4 – CONTUL ŞI SISTEMUL CONTURILOR 113
4.1. Necesitatea utilizării conturilor 113
4.2. Conturile şi conţinutul lor economic 115
4.3. Funcţiile conturilor şi conţinutul lor economic 117
4.4. Sistemul conturilor 120

PLANUL DE CONTURI GENERAL 129

4.5. Structura contului 140
4.6. Forma grafică a contului 166
4.7. Principiile înregistrărilor şi regulile de funcţionare a conturilor 172
4.7.1. Principiile înregistrării în conturi a operațiilor economico-financiare 172
4.7.2. Regulile de funcţionare a conturilor 177
4.7.3. Conturi monofuncţionale şi conturi bifuncţionale 183
4.7.4. Analiza contabilă 187
4.7.5. Formula contabilă şi articolul contabil 191
4.7.6. Înregistrările contabile cronologice şi sistematice 195
4.7.7. Corectarea erorilor de înregistrare (stornarea) 199
4.7.8. Clasificarea conturilor 202
4.7.8.1. Clasificarea conturilor după natura lor economică (conținutul economic) şi funcția contabilă 202
4.7.8.2. Clasificarea conturilor după sfera de cuprindere a conținutului economic 222

Capitolul 5 – BALANȚA DE VERIFICARE A ÎNREGISTRĂRILOR ÎN CONTURI 227
5.1. Balanța de verificare – procedeu specific al metodei contabilității 227
5.2. Tipologia balanțelor de verificare 229
5.2.1. Balanțele de verificare ale conturilor sintetice 229
5.2.2. Balanțele de verificare analitice 239

Capitolul 6 – DOCUMENTELE CONTABILE ŞI TEHNICILE DE ÎNREGISTRARE CONTABILĂ 265
6.1. Documentele contabile 265
6.2. Norme generale privind documentele contabile 280
6.3. Reconstituirea documentelor contabile pierdute, sustrase sau distruse 280
6.4. Arhivarea şi păstrarea documentelor contabile 281
6.5. Formele de contabilitate 282

Capitolul 7 – EVALUAREA PATRIMONIULUI 289

Capitolul 8 – INVENTARIEREA PATRIMONIULUI 297
8.1. Cadrul normativ al inventarierii patrimoniului 297
8.2. Organizarea inventarierii 299

Capitolul 9 – TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ 321
9.1. Principii şi reglementări privind taxa pe valoarea adăugată (TVA) 321
9.2. Evidenţa contabilă a taxei pe valoarea adăugată 337
9.3. Reflectarea contabilă a operaţiilor economico-financiare în care se folosesc conturile de TVA 349
9.4. Probleme specifice ale taxei pe valoarea adăugată 362
9.4.1. Probleme specifice privind baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată 362
9.4.1.1. Reflectarea TVA în operaţiile cu ambalaje 370
9.4.1.2. Reflectarea TVA în operaţiile privind avansurile acordate sau primite 375
9.4.1.3. Reflectarea TVA privind refuzurile totale sau parţiale 376
9.4.2. Probleme specifice privind deductibilitatea TVA 377
9.4.3. Probleme specifice privind TVA de plată 382
9.4.4. Probleme specifice privind reflectarea TVA în operaţiunile de comerţ exterior 389
9.4.5. Probleme specifice privind TVA în operaţiunile comerciale cu amănuntul 398

Anexa 1 407

Anexa 2 411

Anexa 3 413

Anexa 4 414

Anexa 5 415

Anexa 6 418

Anexa 7 419

Anexa 8 422

Anexa 9 423

Anexa 10 A 426

Anexa 10 B 427

Anexa 10 C 428

Anexa 11 429

Bibliografie 431

PREFAȚĂ

În actualul context economic intern şi internaţional, marcat de profunde trańsformări la nivelul economiei mondiale şi a entităţilor statale, România a trebuit să-şi adapteze structurile economico – sociale în concordanţă cu mecanismul şi legile de funcţionare ale economiei de piaţă.

În acest sens, gestionarea patrimoniului naţional şi al fiecărui agent economic în parte, inclusiv a instituţiilor publice, organizaţiilor şi asociaţiilor fără scop lucrativ, a devenit o problemă deosebit de complexă, care a necesitat organizarea legislaţiei financiar – contabile şi fiscale româneşti, cu cea existentă pe plan internaţional, proces încă necristalizat, aflat într-o continuă dezvoltare şi adaptare la necesităţile din România.

Cu un pronunţat caracter fiscal, legislaţia contabilă românească se pretează perioadei de tranziţie la economia de piaţă şi probabil, o dată cu stabilirea noilor structuri economice, normalizatorii contabili români vor avea în vedere debarasarea contabilităţii de o parte importantă din sarcinile fiscale pe care le are în prezent, urmând ca multe din structurile şi categoriile contabile să urmeze modelele anglo –saxone, ieşind din „tiparul francez“ actual.

Prezentul curs face o incursiune în ştiinţa contabilă actuală, adaptând valorile ştiinţei – contabile româneşti la noua realitate economică, punând accentul pe contabilitatea financiară, de gestiune şi bugetară, inclusiv pe aspectele financiar fiscale din sectorul afaceri şi cel bugetar al României.

De altfel, dorinţa autorului, director general într-una din structurile Ministerului Finanţelor şi, totodată, cadru didactic universitar, este aceea de a oferi un curs complet de contabilitate, în care să se regăsească, atât bazele contabilităţii, necesare înţelegerii fenomenelor şi proceselor contabile, cât şi cele două laturi inseparabile ale contabilităţii, respectiv, ***contabilitatea financiară şi cea de gestiune***, la care se adaugă ***contabilitatea bugetară şi cea a persoanelor juridice fără scop lucrativ, inclusiv problemele de fiscalitate.***

Desigur, realizarea acestor obiective se va face într-o ordine logică, didactică, pe parcursul a trei volume separate, astfel încât cursul să fie accesibil atât începătorilor în domeniul ştiinţei contabile şi mă refer, în primul rând, la elevi şi studenţi, dar şi practicienilor contabili, întreprinzătorilor şi specialiştilor din economie, adică celor cu cunoştinţe aprofundate de contabilitate, care vor găsi în el subiecte de analiză şi meditaţie contabilă.

Aşa cum s-a făcut precizarea, noţiunile contabile sunt prezentate într-o ordine logică, începând cu structurile şi categoriile de bază ale ştiinţei contabile, în paralel cu exerciţii practice, privind operaţiunile în care agenţii economici şi ceilalţi operatori din economie sunt implicaţi patrimonial, financiar şi fiscal.

De asemenea, cursul face o prezentare a planului de conturi, pe categorii de structuri economice şi juridice, a documentelor contabile, inclusiv a celor de sinteză, care se întocmesc la sfârşitul exerciţiilor economico – financiare.

Cu încrederea şi speranţa că elevii, studenţii, specialiştii şi toţi cei care sunt interesaţi în descifrarea sistemului financiar – contabil şi fiscal românesc vor găsi în acest curs rezolvarea la o parte din problemele pe care îi preocupă, le mulţumesc anticipat pentru sugestiile, propunerile şi chiar criticile pe care le vor face şi nu voi încheia înainte de a mulţumi conducerii Editurii Economice pentru sprijinul acordat şi tuturor celor care m-au ajutat în realizarea acestui curs.

Autorul

Capitolul I

BAZELE CONTABILITĂȚII

I.1 - Contabilitatea - abordare economică, financiară, juridică şi administrativă

În actualul context economic intern şi internațional, marcat de marile transformări la nivelul economiei naționale, ca urmare a spargerii blocului comunist din Europa de est, România s-a văzut nevoită să-şi adapteze structurile economice, în concordanță cu mecanismele şi legile de funcționare ale economiei de piață.

Gestionarea patrimoniului național şi al fiecărui agent economic în parte trebuie să se realizeze la nivelul standardelor occidentale, lucru perfect posibil, în condițiile creării unui cadru legislativ adecvat.

Contabilitatea, ca ştiință şi practică economică, a apărut şi s-a dezvoltat o dată cu producția de mărfuri, cu necesitatea evidențierii afacerilor, în ordinea lor cronologică, pe subiecți economici.

Obiectul contabilității presupune lămurirea cât mai precisă a domeniului ei de cercetare.

Locul şi sfera de cuprindere a contabilității în domeniul ştiințelor economice au făcut obiectul teoriei contabilității, prilej de dezbateri şi polemici între diferitele şcoli economice care au contribuit la dezvoltarea acestei ştiințe.

Primul care a dat o definiție obiectului contabilității a fost învățatul italian LUCA PACIOLO (1445-1517), de altfel întemeietorul ştiinței contabile, care în lucrarea "Summa de l'arithmetica, geometria, proportioni e proportionalita", publicată la Veneția, în anul 1494, spunea că: "obiectul contabilității este tot ce are pe lume comerciantul, ca averi mişcătoare şi nemişcătoare şi ca datorie, precum şi toate afacerile mari şi mici, în ordinea în care au avut loc".

Definițiile date ulterior de specialişti nu diferă prea mult de concepția lui Paciolo, cu mici diferențieri de interpretare, majoritatea autorilor considerând că obiectul contabilității îl constituie mişcarea circulară a bunurilor economice, în cantități şi valoare, precum şi cheltuielile, respectiv veniturile realizate.

Se poate afirma deci că obiectul contabilității îl reprezintă, în primul rând, bunurile economice, în forma şi mişcarea parcursă de acestea în circuitul lor economic, modificările aduse acestor bunuri, dar şi drepturile şi obligațiile pe care le generează deținerea lor.

Pentru înțelegerea problematicii, prezentăm în sinteză noțiunea de **bunuri**:

Cineva spunea că "în centrul universului stă omul". Ca orice ființă, pentru a putea exista, omul trebuie să consume, are anumite **necesități (nevoi)**, care teoretic sunt nelimitate.

Totuşi există limite, şi aceste limite sunt generate de **resursele** de care dispune omenirea la un moment dat.

De altfel, raportul nevoi / resurse constituie fundamentul ştiinței economice, din care face parte şi **contabilitatea**.

Nevoile umane sau ale societăţii - analizate la nivelul indivizilor, agenţilor economici şi instituţiilor, sunt virtual nelimitate.

Resursele economice - respectiv totalitatea elementelor din natură sau a celor produse prin muncă, pe care omul le foloseşte în activitatea sa îndreptată către satisfacerea nevoilor, sunt **limitate sau rare**.

Finalitatea acţiunilor sau activităţilor economice se concretizează în **bunuri**, care urmează să satisfacă nevoile sau trebuinţele oamenilor.

Bunurile - sunt elemente materiale sau nemateriale, luate din natură sau realizate printr-un proces de producţie, destinate să satisfacă necesităţile (nevoile sau trebuinţele).

După proveniența lor, unul dintre cele mai importante criterii de clasificare, **bunurile** se grupează în două mari categorii:

- - bunuri libere;
- - bunuri economice.

1. ***Bunurile libere*** - sunt acele bunuri care există în natură, în cantităţi relativ nelimitate, fapt ce nu presupune un efort economic pentru preluarea şi consumarea lor (ex. - aerul, lumina solară, apa sărată din mări şi oceane etc.).

2. ***Bunurile economice*** - sunt rezultatul activităţii umane, caracteristica lor dominantă fiind raritatea, iar producerea lor necesită un efort economic (cheltuieli).

Bunurile economice se grupează, la rândul lor, în două mari categorii:

- - **bunuri economice materiale** (care îmbracă o formă materială), cum ar fi, de exemplu, o clădire, un strung sau un stilou;
- - **bunuri economice sub formă de servicii**, care, de regulă, nu îmbracă o formă materială (sunt nemateriale sau necorporale), cum ar fi, de exemplu, serviciile de poştă, telecomunicaţii, servicii hoteliere, servicii bancare, de asigurări etc.

Se subînţelege faptul că producerea bunurilor economice se realizează în urma desfăşurării unor **activităţi economice**.

Activitatea economică privită la nivel naţional, adică macroeconomic, implică existenţa unui număr mare de unităţi economice, care îşi desfăşoară activitatea într-un cadru economic, juridic şi geografic foarte bine definit.

Aceste unităţi economice, într-o economie de piaţă, sunt cunoscute sub numele de **agenţi economici**.

Agenţii economici reprezintă persoane fizice şi / sau juridice, cu un comportament şi un rol bine determinate, care participă la viaţa economică a unei ţări.

Teoria economică grupează agenţii economici în cinci categorii, respectiv:

1. - întreprinderi (firme);
2. - instituţii (societăţi) de credit şi asigurări;
3. - administraţiile publice şi private;
4. - menaje sau gospodării;
5. - străinătatea.

1. - ***Întreprinderile (firmele)*** reprezintă unităţi economice autonome care produc bunuri materiale şi servicii (altele decât cele financiar-bancare şi de asigurări) destinate pieţei.

Privite în ansamblul lor, întreprinderile (firmele), formează **sectorul afacerilor** din cadrul unei economii naţionale.

Sectorul afacerilor include:

a) - uzine, mine, magazine, ferme agricole etc., cu funcţii în fabricarea (producerea) şi distribuirea bunurilor materiale şi serviciilor;

b) - firme de afaceri, rezultate din integrarea pe verticală sau pe orizontală a întreprinderilor (firmelor);

c) - ramuri economice, reprezentând grupuri de firme care produc acelaşi bun economic sau bunuri similare.

2. - ***Instituţiile (societăţile) de credit şi asigurări*** sunt reprezentate de unităţi instituţionale publice, private sau mixte, al căror rol în economie este acela de a colecta, transforma şi redistribui disponibilităţile financiare ale celorlalţi agenţi economici (instituţiile de credit - băncile), respectiv, de a transforma riscurile individuale în riscuri colective (instituţiile de asigurări).

3. - ***Administraţiile publice şi private***.

a) **Administraţia publică** (de stat) este reprezentată de totalitatea agenţilor publici, organizaţii guvernamentale şi alte organisme, care ţin de controlul direct al statului (guvernului).

De regulă, agenţii economici publici exercită funcţia de redistribuire a venitului şi avuţiei, oferind anumite servicii nonmarfare pe care nu le pot oferi întreprinderile (firmele), sau le oferă în cantităţi insuficiente.

b) **Administraţia privată** este formată din agenţi economici fără scop lucrativ, cum ar fi asociaţiile, fundaţiile şi organizaţiile, care prestează diferite servicii nonmarfare, pentru membrii acestora sau pentru grupuri şi colectivităţi.

4. - ***Gospodăriile (menajele)*** sunt reprezentate de totalitatea oamenilor care trăiesc sub acelaşi acoperiş (familii) şi care sunt abilitaţi să ia decizii financiare[1].

Menajele sunt compuse din două sau mai multe persoane, care se comportă ca şi cum ar fi un singur individ, luând, de regulă, două categorii de decizii:

- - decizia de a cheltui banii de care dispun, pentru a cumpăra bunuri şi servicii;
- - decizia de a-şi vinde forţa de muncă celorlalţi agenţi economici, pentru care primesc un venit numit **salariu**.

5. - ***Străinătatea*** - sub această denumire sunt desemnate celelalte economii naţionale şi agenţii lor economici autonomi, cu care economia naţională sau agenţii economici interni intră în tranzacţii economice.

Dintre tipurile de agenţi economici prezentaţi, doar menajele nu sunt obligate să ţină contabilitatea, restul agenţilor economici, în diferitele lor forme de organizare, având obligaţia să organizeze şi să conducă contabilitatea proprie.

Exceptând străinătatea, care nu intră în competenţa legislaţiei contabile româneşti, decât în măsura în care intră în relaţii de afaceri cu agenţi economici autohtoni, şi desigur menajele, care sunt exceptate de la ţinerea contabilităţii, toţi agenţii economici deţin un **patrimoniu** care trebuie reflectat contabil.

---

[1] Richard G. Lipsey - "Economics", Editura Harper & Row Inc., New York, 1975.
Peter O. Steiner

În sensul cel mai larg, **patrimoniul** agenților economici este format din totalitatea bunurilor şi valorilor economice pe care le gestionează, precum şi din totalitatea drepturilor şi obligaţiilor pe care aceştia şi le asumă, în legătură cu bunurile şi valorile economice pe care le posedă.

Majoritatea specialiştilor consideră că în centrul preocupărilor ştiinței contabile, adică obiectul de studiu al contabilității îl constituie **patrimoniul** agenților economici.

Totuşi, pe plan mondial, s-au conturat trei concepții cu privire la delimitarea şi definirea obiectului contabilității, respectiv:

1. - concepția administrativă;
2. - concepția juridică;
3. - concepția economică sau financiară.

1. ***Concepția administrativă*** consideră că obiectul contabilității îl constituie reflectarea şi controlul, în expresie valorică, a faptelor administrative, în vederea sprijinirii managementului (conducerii), pentru a obține cu minimum de eforturi (cheltuieli), maximul de efecte economice (rezultate-venituri).

2. ***Concepția juridică*** consideră că obiectul contabilității îl formează **patrimoniul** unui subiect de drept (agent economic), prin prisma relațiilor juridice, adică a drepturilor şi obligațiilor pecuniare (materiale) ale unei persoane fizice sau juridice, în corelație cu obiectele, adică cu bunurile şi valorile corespunzătoare.

3. ***Concepția economică sau financiară*** consideră că obiectul contabilității îl constituie circuitul capitalului, privit atât sub aspectul destinației lui, respectiv sub formă de **capital fix** şi **capital circulant**, cât şi sub forma modului de dobândire, respectiv, sub formă de **capital propriu** şi **capital străin** (surse economice).

Ştiința contabilă contemporană pune accentul pe concepția juridico-economică, patrimoniul fiind considerat o universalitate juridică, economică, financiară şi administrativă.

În România, actele normative de bază, care reglementează organizarea şi conducerea contabilității de către agenții economici sunt:

- - Legea contabilității nr. 82/1991;
- - Hotărârea Guvernului nr. 704/1993 privind aprobarea Regulamentului de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991;
- - Ordonanța Guvernului nr. 22/1996, privind actualizarea şi completarea regimului general al contabilității.

Astfel, ca dispoziție generală, actele normative contabile precizează că agenții economici care sunt obligați să organizeze şi să conducă contabilitatea sunt:

- - Regiile autonome (forme de întreprinderi cu capital integral de stat, care sunt organizate, de regulă, în domenii strategice ale economiei naționale);
- - Societățile comerciale (întreprinderi sau firme, indiferent de forma capitalului);
- - Unitățile cooperatiste (conglomerat de firme private de grup);
- - Instituțiile publice, respectiv administrația publică centrală şi locală;
- - Asociațiile şi celelalte persoane juridice fără scop lucrativ (administrația privată);
- - Persoanele fizice care au calitatea de comerciant (asociațiile familiale şi persoanele fizice independente, care funcționează potrivit Decretului Lege nr. 54/1990) ;
- - Asociațiile agricole.

De asemenea, contabilitatea constituie principalul instrument de cunoaştere, gestiune şi control al patrimoniului şi al rezultatelor obţinute de agenţii economici, îndeplinind următoarele funcţii[1]:

1. - asigură înregistrarea sistematică şi cronologică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea informaţiilor, cu privire la situaţia patrimonială şi rezultatele obţinute, atât pentru necesităţile proprii ale agenţilor economici, cât şi în relaţiile acestora cu ceilalţi agenţi economici, respectiv: clienţii, furnizorii, băncile, organele financiar-fiscale, acţionarii, asociaţii, persoane fizice sau juridice;
2. - asigură controlul operaţiunilor patrimoniale efectuate de agenţii economici şi al procedeelor de prelucrare utilizate, precum şi exactitatea datelor contabile furnizate;
3. - asigură furnizarea informaţiilor necesare stabilirii patrimoniului naţional (la nivelul economiei naţionale sau macroeconomic), execuţiei bugetului public naţional, precum şi întocmirii balanţelor financiare şi a bilanţului, pe ansamblul economiei naţionale.

Aşa cum precizam la începutul lucrării, obiectul metodei contabilităţii reprezintă **patrimoniul agenţilor economici**, dar şi **procesele economice** , care îmbracă forma **cheltuielilor**, **veniturilor** şi **rezultatelor**, procese economice care reflectă cum este gestionat patrimoniul firmei, cu influenţă directă asupra măririi, stabilităţii sau micşorării patrimoniului.

I.2. Patrimoniul agenţilor economici

Ca o concluzie la cele prezentate în primul subcapitol, putem observa că legiuitorul român consideră că **obiectul contabilităţii patrimoniului** îl constituie reflectarea în expresie bănească a bunurilor mobile şi imobile, inclusiv solul, bogăţiile naturale, zăcămintele şi alte bunuri cu potenţial economic, disponibilităţile băneşti, titlurile de valoare, drepturile şi obligaţiile agenţilor economici, precum şi mişcările şi modificările intervenite în urma operaţiunilor patrimoniale efectuate, cheltuielile, veniturile şi rezultatele obţinute de aceştia.

Din această definiţie rezultă că patrimoniul presupune existenţa a două condiţii de bază, respectiv:

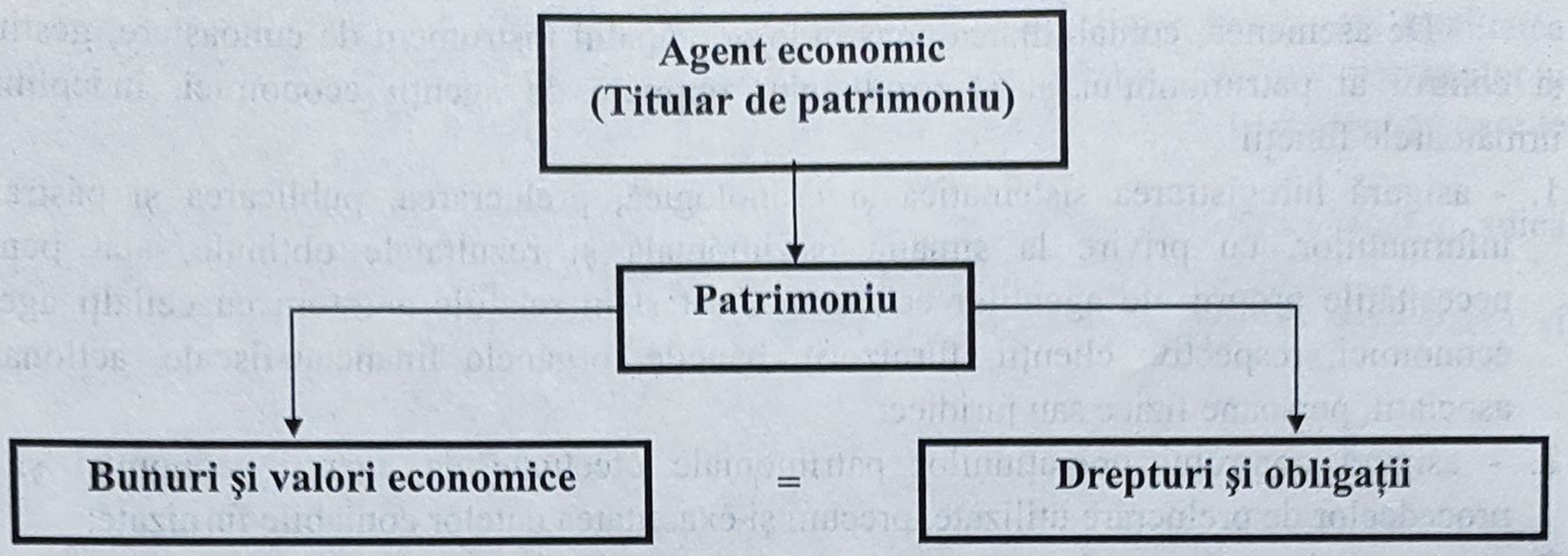
- - un titular de patrimoniu (subiect de drept);
- - bunurile şi valorile economice, privite ca obiecte de drepturi şi obligaţii pentru titularul de patrimoniu.

Ştiinţa contabilă şi contabilitatea, ca latură practică a acestei ştiinţe, prin intermediul unor mijloace specifice de studiu, realizează cunoaşterea, în expresie bănească, atât a structurii averii (patrimoniului) agenţilor economici, cât şi a utilizării eficiente a acesteia, sistemul contabil punând la dispoziţia conducerii agentului economic date (informaţii) operative (curente) şi de sinteză, în legătură cu starea patrimoniului şi gestionarea lui.

Sistemul contabil urmăreşte deci şi controlează existenţa şi starea bunurilor economice, a drepturilor şi obligaţiilor pe care le are un agent economic asupra acestor bunuri (vezi schema).

---

[1] Legea contabilităţii nr. 82 / 1991 – Publicată în Monitorul Oficial nr. 265 din 27 decembrie 1991.



Multe lucrări de specialitate definesc obiectul contabilităţii având în vedere şi conţinutul categoriilor economice de: avere, capital, resurse economice (mijloace economice).

Deşi fiecare din aceste categorii economice poate să stea la baza definirii şi explicării obiectului contabilităţii, fiecare în parte are unele limite de interpretare, astfel:

Averea - deşi reprezintă totalitatea bunurilor şi valorilor economice de care dispune un agent economic, ea nu exprimă în mod direct drepturile şi obligaţiile patrimoniale ale agentului economic, mai exact, raporturile de proprietate.

Capitalul este o categorie economică, care din punct de vedere contabil, se referă atât la bunurile şi valorile economice de care dispune un agent economic, cât şi la relaţiile de proprietate ale acestuia, în legătură cu bunurile de care dispune, fără a include însă şi relaţiile de datorii, de obligaţii, privind unele bunuri procurate pe baza acestora.

Sursele economice (mijloacele economice) exprimă, la rândul lor, acea categorie economică care se referă atât la modul concret de investire a acestora, cât şi la relaţiile de proprietate care au stat la baza procurării lor (drepturi şi obligaţii). Aceasta este însă o explicaţie indirectă.

Din conţinutul patrimoniului reflectat în contabilitate, rezultă un echilibru, o realitate perfectă, între valoarea bunurilor şi valorilor economice (averea) de care dispune un agent economic şi drepturile şi obligaţiile pe care acesta le are, în legătură cu procurarea şi utilizarea lor.

Ecuaţia de echilibru a patrimoniului este următoarea:

Bunuri economice = Drepturi + Obligaţii
(B) (D) (O)

Bunurile şi valorile economice formează partea materială a patrimoniului, ele identificându-se cu mijloacele de acţiune sau cu factorii de producţie utilizaţi de agentul economic pentru realizarea obiectului său de activitate, în această categorie intrând: terenurile, clădirile, construcţiile speciale, maşini, utilaje şi instalaţii de măsură control şi reglare, mijloace de transport, animale de muncă, plantaţii, unelte şi inventar gospodăresc, materii prime, materiale, mărfuri, ambalaje, disponibilităţi băneşti etc.

Drepturile şi obligaţiile reflectă raporturile de proprietate în cadrul cărora se produc şi se administrează bunurile şi valorile economice, exprimarea lor, ca de altfel şi al bunurilor şi valorilor economice, făcându-se în etalon bănesc.

Din cele prezentate, se poate observa că ştiinţa contabilă abordează patrimoniul, atât din punct de vedere economico-financiar, cât şi din punct de vedere juridico-administrativ.

Abordat din punct de vedere **economico-financiar**, patrimoniul este o sumă a tuturor bunurilor şi valorilor economice necorporale, corporale şi financiare (bunuri şi valori tangibile şi intangibile), care aparţin agentului economic şi care intră sub incidenţa cadrului juridic care funcţionează într-o economie naţională.

Din punct de vedere **juridico-administrativ**, patrimoniul reflectă totalitatea drepturilor şi obligaţiilor cu valoare economică ale unui agent economic, exprimate în etalon bănesc.

Pe baza celor prezentate, o formă mai completă a ecuaţiei de echilibru patrimonial ar fi:

Bunuri şi valori economice ca obiecte de drepturi şi obligaţii	=	**Drepturi cu valoare economică**	+	**Obligaţii cu valoare economică**
(B)		**(D)**		**(O)**

Partea stângă a ecuaţiei de echilibru patrimonial, respectiv bunurile şi valorile economice, constituie **structura de activ** a patrimoniului sau **activul patrimonial**.

Partea dreaptă a ecuaţiei de echilibru patrimonial, respectiv drepturile şi obligaţiile cu valoare economică, constituie **structura de pasiv** sau **pasivul patrimonial**.

În consecinţă, ecuaţia de echilibru al patrimoniului agentului economic, poate fi scrisă sub forma:

Activul patrimonial = Pasivul patrimonial
(A) (P)

Pe baza cunoaşterii structurii activului şi pasivului patrimonial se pot determina şi calcula o serie de indicatori economico-financiari, cu privire la:

- - situaţia netă a patrimoniului;
- - situaţia financiară a agentului economic;
- - gradul de independenţă economică şi financiară;
- - gradul de solvabilitate etc.

Pornind de la ecuaţia echilibrului patrimonial, se poate determina patrimoniul net, adică drepturile cu valoare economică pe care le are agentul economic, astfel:

Dacă:

B = D + O

Rezultă:

D = B - O

727.193

IAŞI

în care:

B - bunurile şi valorile economice ;

D - drepturile cu valoare economică ;

O - obligaţiile cu valoare economică ;

Având în vedere că drepturile cu valoare economică reprezintă de fapt patrimoniul net al agentului economic, iar bunurile şi valorile economice formează structura activului patrimonial, atunci formula de calcul al patrimoniului net se poate scrie sub următoarea formă:

$$PN = A - O$$

în care:

PN - patrimoniul net (drepturile cu valoare economică)

A - activul patrimonial (bunurile şi valorile economice)

O - obligaţiile cu valoare economică

Din punct de vedere contabil, **patrimoniul net** indică gradul de independenţă financiară al agentului economic, apreciindu-se că acest indicator este pozitiv, atunci când obligaţiile sunt relativ mici.

Se admite sau se apreciază, ca o condiţie minimă a independenţei financiare, ca patrimoniul net să fie mai mare sau cel puţin egal cu obligaţiile, respectiv:

$$PN \geq O$$

Vom încheia subcapitolul cu privire la patrimoniul agenţilor economici cu încă o observaţie, tocmai pentru a întări înţelegerea conceptelor prezentate:

Dacă analizăm ecuaţia de bază a echilibrului patrimonial, respectiv:

$$B = D + O$$

Se pot trage următoarele concluzii:

- - partea stângă a formulei, adică bunurile şi valorile economice (activul patrimonial), poate fi numită **patrimoniul economic**.
- - partea dreaptă a formulei, respectiv drepturile şi obligaţiile cu valoare economică (pasivul patrimonial), poate fi numită **patrimoniul juridic**.

Pe parcursul acestui capitol vor fi lămurite în detaliu ambele laturi ale patrimoniului, precum şi elementele lor constitutive.

Referitor la patrimoniul agenţilor economici, am dori să facem menţiunea că nu toate bunurile şi valorile economice pe care le foloseşte un agent economic, inclusiv drepturile şi obligaţiile, fac parte din patrimoniul propriu, acesta putând folosi şi unele elemente extrapatrimoniale (care aparţin patrimoniului altui agent economic) atrase temporar în activitatea proprie, cum ar fi:

- - bunuri economice (mijloace fixe) luate cu chirie;

- - bunuri şi valori materiale primite spre prelucrare sau păstrare (custodie);
- - angajamente acordate sau primite (giruri, cauţiuni, garanţii);
- - chirii, locaţii, redevenţe şi alte datorii asimilate etc.

Contabilitatea acestor elemente extrapatrimoniale se realizează cu ajutorul unor procedee specifice metodei contabilităţii.

I.3. Procesele economice - cheltuieli, venituri, rezultate

Alături de cunoaşterea existenţei şi stării patrimoniului, obiectul contabilităţii mai include şi cunoaşterea mişcărilor şi transformărilor interne ale patrimoniului.

Mişcările sau procesele care se produc în patrimoniul unui agent economic sunt de două tipuri:

1) - ***mişcări sau procese simple***, privind elementele patrimoniale, cum ar fi, de exemplu, intrările şi ieşirile de elemente patrimoniale;
2) - ***mişcări sau procese complexe***, care se produc în situaţiile când elementele patrimoniale îşi modifică atât conţinutul, cât şi structura, adică au loc transformări esenţiale în structura şi conţinutul patrimoniului.

Mişcările complexe din patrimoniul agenţilor economici sunt concretizate în obiectul contabilităţii prin categoriile de: cheltuieli, venituri şi rezultate, cunoscute şi sub numele de ***procese economice***.

Relaţia dintre aceste categorii economice este următoarea:

Cheltuieli ± Rezultate = Venituri
(CH) (R) (V)

Cheltuielile agenţilor economici reprezintă sumele sau valorile plătite, sau de plătit, pentru:

- - consumurile, lucrările executate şi serviciile prestate de care beneficiază unitatea patrimonială (agentul economic);
- - cheltuielile cu personalul (cheltuieli cu munca vie);
- - cheltuieli excepţionale.

De asemenea, în cadrul cheltuielilor pentru determinarea rezultatului exerciţiului se cuprind:

- - amortizările şi provizioanele constituite;
- - valoarea contabilă a activelor cedate, distruse sau dispărute.

ATENŢIE !

În contabilitate se folosesc două noţiuni specifice, care au următorul înţeles:
Exerciţiu financiar delimitează, de regulă, o perioadă de timp echivalentă anului calendaristic sau perioada scursă de la data începerii activităţii agentului economic până la sfârşitul anului (31 decembrie).
Perioadă de gestiune delimitează, de regulă, o perioadă de timp echivalentă lunii calendaristice, sau perioada de timp scursă de la data începerii activităţii agentului economic până la sfârşitul lunii.

Veniturile agenţilor economici - sunt sumele sau valorile încasate sau de încasat, din următoarele activităţi:

- - livrări de bunuri, executarea de lucrări, prestările de servicii şi din avantajele pe care unitatea patrimonială (agentul economic) a consimţit să le primească;
- - executarea unei obligaţii legale sau contractuale din partea terţilor;
- - venituri excepţionale, adică venituri neplanificate iniţial sau neprevăzute în bugetul de venituri şi cheltuieli al agentului economic.

De asemenea, în cadrul veniturilor, pentru determinarea rezultatului exerciţiului financiar, se cuprind:

- - veniturile din producţia stocată;
- - veniturile din producţia imobilizată;
- - veniturile din diminuarea sau anularea provizioanelor;
- - preţul de vânzare al activelor (vândute).

ATENŢIE !

Terţii sunt reprezentaţi de toţi ceilalţi agenţi economici, persoane juridice sau fizice, cu care agentul economic, titular de patrimoniu, intră în relaţii de afaceri.

Rezultatul exerciţiului financiar se determină ca diferenţă între veniturile şi cheltuielile exerciţiului financiar, indiferent de data încasării sau plăţii lor.

Rezultatul exerciţiului financiar se obţine deci prin compararea veniturilor şi cheltuielilor, el putând îmbrăca următoarele forme:

a) - rezultat sub formă de **profit**, în toate situaţiile când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile.

Dacă:

$$V > CH \Rightarrow \text{profit}$$

în care:

V - venituri ;

CH - cheltuieli ;

b) - rezultat sub formă de **pierdere**, în toate situaţiile când cheltuielile sunt mai mari decât veniturile.

Dacă:

$$CH > V \Rightarrow \text{pierdere}$$

c) - rezultat **nul**, în toate situaţiile când veniturile sunt egale cu cheltuielile.

Dacă:

$$V = CH \Rightarrow 0$$

În literatura economică de specialitate, întâlnim şi termenii de **rezultat pozitiv**, atunci când este vorba de profit, sau de **rezultat negativ**, atunci când este vorba de pierderi.

De asemenea, în opinia unor specialişti, rezultatul nul este considerat negativ, însă autorul acestui curs consideră că,dimpotrivă, rezultatul nul se apropie mai mult de un rezultat pozitiv, dacă avem în vedere că, agentul economic are incluse în cheltuieli, atât cheltuielile cu munca vie (salarii plătite), cât şi impozitele şi taxele către bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale şi fondurile speciale.

Pornind de la relația:

$$CH \pm R = V$$

şi:

$$R = V - CH$$

Putem considera că:

$$A + CH = P + V$$

în care:

A - activ patrimonial ;
P - pasiv patrimonial ;
V - venituri ;
CH - cheltuieli ;

Din relațiile prezentate se poate trage concluzia că rezultatul exercițiului sau perioadei financiare influențează în mod direct **patrimoniul firmei**, astfel:

- - atunci când rezultatul este pozitiv, adică agentul economic a obținut profit, avem de-a face cu o situație de **creştere a patrimoniului net**;
- - atunci când rezultatul este negativ, adică agentul economic a înregistrat o pierdere, avem de-a face cu o **micşorare a patrimoniului net**.

I.4. Structura patrimoniului

După cum s-a putut constata, ecuația de echilibru a patrimoniului cuprinde în partea stângă a semnului egal bunurile şi valorile economice pe care le deține agentul economic (unitatea patrimonială) şi care formează structura **activului patrimonial**, iar în partea dreaptă a semnului egal sunt cuprinse drepturile şi obligațiile cu valoare economică şi care formează structura **pasivului patrimonial**.

Bunuri şi valori economice = Drepturi + Obligații

Considerând că:

Bunuri şi valori economice ⇔ Activ patrimonial

şi:

Drepturi +Obligații ⇔ Pasiv patrimonial

Rezultă:

Activ patrimonial = Pasiv patrimonial
(A) (P)

Egalitatea dintre activul patrimonial şi pasivul patrimonial reprezintă **legea fundamentală a contabilității**.

Patrimoniul unui agent economic se reflectă deci prin două structuri, numite convențional: **activ patrimonial** şi **pasiv patrimonial**, între care există o egalitate permanentă, deoarece reflectă acelaşi patrimoniu, însă privit din puncte de vedere diferite:

- - pe de o parte, din punct de vedere concret al existenței materiale, nemateriale şi financiare ***(activul)***;
- - pe de altă parte, din punctul de vedere al drepturilor şi obligațiilor, respectiv al surselor de formare (de procurare) a bunurilor şi valorilor economice din activ **(pasivul)** .

Activul şi pasivul patrimonial constituie categorii sau structuri specifice contabilității, care pot fi studiate (analizate), având la bază trei teorii, astfel:

1. teoria juridică;
2. teoria economică;
3. teoria financiară;

1. - ***Teoria juridică*** - Prin prisma acestei teorii, activul şi pasivul se analizează, având la bază noțiunea sau categoria de **patrimoniu**, astfel:

- - ***Activul (A)*** este reprezentat de totalitatea bunurilor şi valorilor economice ale unui agent economic;
- - ***Pasivul (P)*** reprezintă totalitatea drepturilor şi obligațiilor titularului de patrimoniu, în legătură cu bunurile şi valorile de care dispune, ca obiecte de drept.

2. - ***Teoria economică*** - Defineşte activul şi pasivul prin prisma categoriei economice de **capital**, respectiv:

- - ***Activul (A)*** reflectă modul de întrebuințare a capitalului;
- - ***Pasivul (P)*** pune în evidență modul de procurare a capitalului.

3. - ***Teoria financiară*** pune în centrul analizei structurilor de activ şi pasiv categoria economică de **fonduri**.

Analizate prin prisma acestei teorii, cele două structuri se definesc astfel:

- - ***Activul (A)*** reflectă modul de investire a fondurilor;
- - ***Pasivul (P)*** reflectă modul de finanțare şi natura fondurilor.

I.4.1. Structura activului patrimonial

Activul patrimonial, din punct de vedere al conţinutului economic, reprezintă bunurile şi valorile economice, grupate după modul de valorificare a elementelor patrimoniale şi gradul de lichiditate al acestor elemente.

Lichiditatea elementelor patrimoniale reflectă capacitatea elementelor patrimoniale de activ de a se transforma cât mai rapid în lichidităţi (în bani), ca urmare a participării lor la circuitul economic, perioada de măsurare sau de apreciere a lichidităţii fiind **timpul**.

Din punct de vedere al lichidităţii, elementele patrimoniale de activ se caracterizează prin aceea că pot avea o perioadă îndelungată de participare la circuitul economic şi îşi transmit în mod treptat valoarea, la costul activităţii la care participă (cum ar fi: clădirile, maşinile şi utilajele) sau, dimpotrivă, pot avea o participare scurtă, consumându-se într-un singur circuit economic (cum ar fi: materiile prime sau materialele).

Faţă de cele prezentate şi având în vedere cele două criterii fundamentale, elementele patrimoniale de activ se grupează în două structuri de bază:

1. - active fixe sau imobilizări;
2. - active circulante sau mijloace circulante.

1. - ***Activele fixe sau imobilizările*** cuprind acele bunuri şi valori economice care se caracterizează prin următoarele particularităţi:

- - au o participare îndelungată la circuitul economic, respectiv o durată normată de utilizare mai mare de un an;
- - au o valoare contabilă de intrare în gestiune, mai mare decât limita legală (în România, această limită este în momentul de faţă de 1.000.000 lei);
- - activele fixe (mijloacele fixe) îşi recuperează valoarea în mod treptat, pe calea **amortizării**, prin includerea în costul activităţii la care participă a unor cote (procente) din valoarea lor;
- - au o lichiditate redusă, adică se transformă în bani, într-o perioadă relativ mare de timp, în funcţie de procesul recuperării valorii lor.

2. - ***Activele circulante sau mijloacele circulante*** sunt toate acele bunuri şi valori economice care nu îndeplinesc condiţia de active fixe, caracterizându-se prin următoarele particularităţi:

- - participă şi se consumă, de regulă, într-un singur ciclu de producţie, cu excepţia obiectelor de inventar;
- - îşi recuperează valoarea, printr-o singură participare la circuitul economic;
- - se transformă şi se reînnoiesc în mod permanent;
- - au o lichiditate scurtă, adică transformarea lor în bani este realizată într-un interval de timp scurt, în funcţie de particularităţile proceselor de producţie şi economico-financiare la care participă (materii prime, materiale, produse finite, mărfuri etc.).

De altfel, cea mai mare lichiditate o au **banii propriu-zişi** care sunt consideraţi active circulante.

I.4.1.1. Caracterizarea structurii activelor fixe sau imobilizărilor

Activele fixe (imobilizările), în funcţie de forma pe care o îmbracă şi după destinaţia lor în cadrul circuitului economic, se grupează în următoarele categorii:

A. - Active fixe sau imobilizări necorporale;
B. - Active fixe sau imobilizări corporale;
C. - Active fixe sau imobilizări necorporale şi corporale în curs de execuţie;
D. - Active fixe sau imobilizări financiare .

A. - ***Activele fixe sau imobilizările necorporale*** - în această categorie se includ activele agenţilor economici care îmbracă forma unor valori de investiţii, care nu se concretizează în bunuri şi valori economice materiale (nu îmbracă o formă materială).

Imobilizările necorporale cuprind:

1. - cheltuielile de constituire;
2. - cheltuielile de cercetare şi dezvoltare;
3. - concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile de fabrică şi alte drepturi şi valori similare;
4. - fondul comercial;
5. - alte imobilizări necorporale.

Fiecare dintre aceste structuri cuprinde la nivelul lor structuri analitice, astfel:

1. - ***Cheltuielile de constituire*** sunt reprezentate de cheltuielile ocazionate de înfiinţarea şi modificarea unităţii patrimoniale (agentului economic), cum ar fi:
   - - taxe şi cheltuieli de înscriere şi înmatriculare;
   - - cheltuieli pentru emiterea şi vânzarea de acţiuni şi obligaţiuni;
   - - cheltuieli de marketing (de prospectare a pieţei şi de publicitate);
   - - alte cheltuieli legate de înfiinţarea sau modificarea unităţii patrimoniale.

2. - ***Cheltuielile de cercetare-dezvoltare*** reflectă cheltuielile ocazionate de efectuarea unor lucrări sau obiective de cercetare strict individualizate, care prezintă garanţia realizării eficienţei scontate, prin aplicarea acestora în unităţile patrimoniale (agenţi economici).

3. - ***Concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile de fabrică şi de comerţ şi alte drepturi şi valori similare*** reflectă valoarea bunurilor preluate cu acest titlu, în patrimoniul agentului economic, realizate în regie proprie, achiziţionate sau dobândite pe alte căi, conform contractelor încheiate sau în baza unor prevederi legale.

În literatura economică de specialitate, aceste valori şi drepturi au valoare economică şi sunt cunoscute sub numele de drepturi de proprietate industrială şi intelectuală[1].

4. - ***Fondul comercial*** reprezintă partea din fondul de comerţ, care nu figurează în cadrul celorlalte elemente de patrimoniu, dar care contribuie la menţinerea sau dezvoltarea potenţialului economic al agentului economic, cum ar fi: clientela, vadul

---

[1] Vezi lucrarea "Managementul transferului internaţional de tehnologie"- Lefter Chirică -, Editura ALL EDUCAŢIONAL, Bucureşti, 1997.

comercial, debuşeele, reputaţia şi elemente necorporale cu pondere în imaginea agentului economic.

Spre deosebire de celelalte imobilizări necorporale, care se amortizează (îşi recuperează valoarea) într-un termen de până la 5 ani, de regulă, fondul comercial nu este supus amortizării.

5. - ***Alte imobilizări necorporale*** - în această categorie se includ programele informatice şi alte elemente de imobilizări necorporale, neincluse în celelalte categorii.

Aşa cum s-a făcut precizarea, imobilizările necorporale sunt supuse amortizării pe perioade diferite de timp (care nu depăşesc 5 ani), în funcţie de natura acestor imobilizări.

B. - *Activele fixe sau imobilizările corporale* - această structură cuprinde două categorii de active, respectiv:

1. - terenurile, inclusiv investiţiile pentru amenajarea acestora;
2. - mijloacele fixe.

1. ***Terenurile*** - evidenţa contabilă a terenurilor se ţine pe două categorii, respectiv:

- - terenuri;
- - amenajări de terenuri.

Analitic, terenurile sunt evidenţiate pe următoarele categorii:

- - terenuri agricole şi silvice;
- - terenuri fără construcţii;
- - terenuri cu zăcăminte;
- - terenuri cu construcţii şi altele.

Terenurile se înregistrează în contabilitate, la intrarea în patrimoniu, la valoarea stabilită, în funcţie de clasele de calitate, suprafaţă, amplasare şi / sau alte criterii legale, la valoarea de achiziţie sau al aportului în natură, după caz[1].

Terenurile în sine nu sunt supuse procesului de amortizare, ci doar investiţiile făcute pentru amenajarea terenurilor, lacurilor, bălţilor, iazurilor şi alte lucrări similare.

Tocmai de aceea, în contabilitate, terenurile sunt evidenţiate separat de investiţiile făcute pentru amenajarea terenurilor.

2. ***Mijloacele fixe*** sunt considerate mijloace fixe obiectul singular sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare şi îndeplinesc cumulativ următoarele condiţii:

- - au o valoare mai mare decât limita stabilită de lege;
- - au o durată normată de utilizare mai mare de un an;
- - participă la mai multe cicluri de producţie;
- - îşi recuperează valoarea în mod treptat, pe calea amortizării.

Evidenţa contabilă a mijloacelor fixe se ţine pe următoarele categorii:

- - construcţii ;
- - echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru);
- - maşini, utilaje şi instalaţii de lucru;
- - aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare;

---

[1] Legea nr. 15/1994, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, Publicată în M.O. nr. 80/29.03.1994.

- - mijloace de transport;
- - animale şi plantaţii;
- - mobilier, aparatură birotică, echipament de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale.

Evidenţa analitică a mijloacelor fixe se ţine pe fiecare mijloc fix în parte, prin care se înţelege obiectul singular sau complexul de obiecte, cu toate dispozitivele şi accesoriile lui, destinat să îndeplinească în mod independent, în totalitatea lui, o funcţie distinctă.

Bunurile din patrimoniu, asemănătoare mijloacelor fixe, dar care nu îndeplinesc cumulativ primele două condiţii menţionate se numesc obiecte de inventar de mică valoare sau scurtă durată şi se cuprind în categoria activelor circulante.

Sunt considerate, de asemenea, mijloace fixe supuse amortizării următoarele:

- - investiţiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie;
- - capacităţile de producţie puse în funcţiune parţial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca mijloace fixe;
- - investiţiile efectuate pentru descopertă, în vederea valorificării de substanţe minerale utile, cu cărbuni şi alte zăcăminte ce se exploatează la suprafaţă, precum şi cele pentru realizarea lucrărilor miniere subterane de deschidere a zăcămintelor;
- - investiţiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătăţirii parametrilor tehnici iniţiali.

Sunt considerate **<u>imobilizări corporale</u>**, dar **<u>nu se supun amortizării</u>**, următoarele[1]:

- - mijloacele fixe aparţinând proprietăţii publice (administraţiei publice);
- - lacurile, bălţile şi iazurile, care nu sunt rezultatul unei investiţii;
- - terenurile, inclusiv cele împădurite.

Conform actelor normative în vigoare, nu sunt considerate mijloace fixe următoarele:

- - motoarele, aparatele şi alte subansambluri ale mijloacelor fixe, procurate în scopul înlocuirii componentelor uzate, cu ocazia reparaţiilor de orice fel, care nu modifică parametrii tehnici iniţiali ai mijlocului fix;
- - sculele, instrumentele şi dispozitivele speciale, ce se folosesc, fie la fabricarea anumitor produse în serie, fie la executarea unei anumite comenzi, indiferent de valoarea şi durata lor de funcţionare normată;
- - construcţiile şi instalaţiile provizorii, executate din fondurile de investiţii;
- - animalele care nu au îndeplinit condiţiile, pentru a fi trecute la animale adulte, animalele de îngrăşat, păsările şi coloniile de albine;
- - pădurile;
- - investiţiile efectuate pentru realizarea lucrărilor miniere din afara perimetrelor de exploatare, precum şi cele pentru foraj, executate pentru exploatări, prospecţiuni geologice şi geofizice, forajele pentru alimentarea cu apă, care nu au dat rezultate, sondele situate în gaz - capul unor zăcăminte de ţiţei, precum şi sondele de cercetare geologică, care au pus în evidenţă acumulări de hidrocarburi, dar care, din motive geologotehnice şi economice obiective, nu pot fi exploatate;

---

[1] Ordonanţa nr. 54/1997, pentru modificarea şi completarea Legii nr. 15/1994, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, publicată în M.O. nr. 225/30.08.1997.

- - prototipurile, atât timp cât servesc ca model la executarea producţiei în serie, inclusiv seria zero sau sunt supuse încercărilor, în vederea omologării la producător;
- - echipamentul de protecţie şi de lucru, îmbrăcăminte specială, precum şi accesoriile de pat, indiferent de valoare şi durata lor normată de utilizare.

De asemenea, dorim să facem menţiunea că duratele normate de funcţionare (legiuitorul foloseşte termenul de "durată normală" de funcţionare) şi clasificaţia mijloacelor fixe se aprobă prin acte normative, la determinarea lor ţinându-se seama de parametrii tehnico-economici stabiliţi de proiectanţi şi producători, prin cărţile sau documentaţiile tehnice ale mijloacelor fixe respective, precum şi de efectele uzurii morale.

C. - *Active fixe sau imobilizări necorporale şi corporale în curs de execuţie*.

Majoritatea autorilor de specialitate şi chiar legiuitorul nu individualizează separat această categorie de active fixe, tratându-le în cadrul imobilizărilor necorporale, respectiv corporale.

În acest curs, le vom trata separat, pentru o mai bună înţelegere.

1. ***Imobilizările necorporale în curs de execuţie*** reprezintă costul de producţie, respectiv, costul de achiziţie al imobilizărilor necorporale, neterminate sau nefinalizate până la sfârşitul perioadei de gestiune sau exerciţiului financiar.
2. ***Imobilizările corporale în curs de execuţie*** reprezintă investiţiile şi mijloacele fixe sau amenajări de terenuri, neterminate la sfârşitul perioadei de gestiune sau exerciţiului financiar, efectuate în regie proprie sau antrepriză, care se evaluează la costul de producţie sau de achiziţie, ele urmând a fi trecute în categoria imobilizărilor corporale, după darea în folosinţă sau punerea în funcţiune, după caz.

D. - *Active fixe sau imobilizări financiare* reprezintă investiţii financiare sau de portofoliu, respectiv sume investite (plasate) de un agent economic în patrimoniul altui agent economic, cu scopul de a se implica (a controla) managementul agentului economic respectiv sau în scop financiar speculativ.

Imobilizările financiare cuprind titlurile de participare, titlurile imobilizate ale activităţii de portofoliu, precum şi alte titluri de valori, plasate în capitalul altor agenţi economici, care asigură agentului economic plasator (deţinător de titluri), exercitarea unui control sau a unei influenţe notabile, respectiv realizarea unui profit.

Imobilizările financiare se caracterizează prin următoarele:

- - sunt valori financiare (sume de bani sau elemente de activ care îmbracă forma banilor), investite pe o perioadă mare de timp, la formarea capitalului altor agenţi economici;
- - nu îmbracă o formă materială;
- - nu se supun procesului de amortizare.

Imobilizările financiare îmbracă următoarele forme:

1. titluri de participare;
2. titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu;
3. alte titluri imobilizate;
4. creanţe imobilizate.

1. ***Titlurile de participare sau de participaţie*** reprezintă titluri de valoare sub formă de acţiuni sau părţi sociale, deţinute de un agent economic, reprezentând contravaloarea participării acestuia, în capitalul social al altor agenţi economici.

Deţinerea unor asemenea titluri de participare oferă investitorului posibilitatea de a exercita un control sau o influenţă notabilă asupra gestiunii agentului economic emiţător de titluri şi, totodată, permite realizarea unui venit financiar, sub formă de dividende, încasate din profitul agentului economic la care s-a făcut investiţia financiară.

2. ***Titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu*** reprezintă acele titluri de valoare pe care un agent economic le dobândeşte, în vederea realizării unor operaţiuni speculative, pentru obţinerea de venituri financiare, fără a se putea interveni în gestiunea agentului economic emiţător.
   Acelaşi lucru este valabil şi în cazul **altor titluri imobilizate** (titluri de plasament), deţinute pe o perioadă îndelungată.
3. **Creanţe imobilizate** reprezintă sume de bani care aparţin unui agent economic, aflate la terţe persoane juridice (alţi agenţi economici) şi pot îmbrăca următoarele forme:
   a) - creanţe legate de participaţii;
   b) - împrumuturi acordate pe termen lung;
   c) - alte creanţe imobilizate.

a) - ***Creanţele legate de participaţii*** reprezintă acele creanţe ale unui agent economic (drepturi sau sume de primit de la un alt agent economic), create cu ocazia acordării de împrumuturi pe termen lung (mai mare de un an), altor agenţi economici, la care deţine titluri de participare.

b) - ***Împrumuturile acordate pe termen lung*** reprezintă sumele acordate de un agent economic terţilor, în baza unor contracte de împrumut, pentru care agentul economic percepe dobânzi, potrivit actelor normative în vigoare.

c) - ***Alte creanţe imobilizate*** sunt reprezentate de acele imobilizări financiare, din categoria garanţiior şi cauţiunilor, depuse de un agent economic la terţi.

ATENŢIE!

Creanţele - reprezintă dreptul agentului economic creditor de a primi la o anumită dată sau la un anumit termen o anumită sumă de bani sau o contraprestaţie echivalentă de la agenţii economici, persoane juridice sau fizice debitoare.

Cauţiunile - reprezintă acorduri (contracte), prin care o persoană juridică sau fizică garantează pentru o altă persoană, faţă de terţi, că va îndeplini ea însăşi obligaţiile garantate, dacă persoana pentru care s-a garantat nu îşi achită obligaţiile.

Garanţia - reprezintă un act (contract) scris, prin care o persoană juridică sau fizică (garantul) garantează unei alte persoane fizice sau juridice (beneficiarul garanţiei) executarea unei obligaţii.

Aşa cum s-a făcut precizarea, imobilizările financiare nu sunt supuse procesului de amortizare, deoarece ele nu pot suferi o depreciere ireversibilă, în schimb ele pot suferi o depreciere reversibilă şi, tocmai de aceea, deprecierea titlurilor, creanţelor imobilizate şi a

altor imobilizări financiare se acoperă prin crearea de provizioane, reprezentând diferenţa dintre valoarea de intrare a acestora şi valoarea de utilitate, stabilită cu ocazia inventarierii.

I.4.1.2. Caracterizarea structurii activelor circulante

Activele circulante sau mijloacele circulante cuprind ansamblul bunurilor şi serviciilor din cadrul unităţii patrimoniale care intervin în ciclul de exploatare al agentului economic, având următoarele caracteristici principale:

- - participă, de regulă, la un singur ciclu de producţie, cu excepţia obiectelor de inventar, consumându-se la prima lor utilizare;
- - îşi transmit valoarea dintr-o dată, printr-o singură participare la ciclul de producţie;
- - se află într-o continuă mişcare valorică;
- - intră şi ies din procesul economic, de mai multe ori în cadrul circuitului economic, reînnoindu-se permanent, în funcţie de specificul participării lor la activitatea economică;
- - sunt destinate a fi vândute în aceeaşi stare sau după prelucrarea lor în procesul de producţie.

Pe parcursul circuitului lor economic, activele circulante îmbracă forme şi au roluri diferite, parcurgând următoarele faze:

1. - faza de aprovizionare;
2. - faza de producţie;
3. - faza de desfacere (de comercializare).

1. ***Faza de aprovizionare*** este faza în care banii se transformă în stocuri primare, adică, cu ajutorul banilor, agentul economic achiziţionează materii prime, materiale etc., necesare activităţii:

$$B \rightarrow S_p$$

în care:

B - bani investiţi în producerea bunurilor economice
S_p - stocuri primare

2. ***Faza de producţie*** este faza în care stocurile primare parcurg pe rând mai multe subfaze, pornind de la cheltuieli de producţie, produse în curs de fabricaţie şi, în final, obţinându-se produsele finite:

$$S_p \rightarrow CH_p \rightarrow P_{cf} \rightarrow P_f$$

în care:

S_p - stocuri primare ;
CH_p - cheltuieli de producţie ;
P_{cf} - produse în curs de fabricaţie ;
P_f - produse finite .

3. ***Faza de desfacere*** (de comercializare) este faza în care produsele finite, prin intermediul pieței, se transformă din nou în bani, agentul economic putând relua în felul acesta procesul economic.

$$P_f \rightarrow B'$$

în care:

P_f - produse finite ;

B' - bani rezultați din vânzarea pe piaţă a produselor finite .

Pentru ca activitatea economică desfăşurată să fie considerată eficientă, trebuie respectată condiția:

$$B' > B$$

Se are în vedere că **B'** trebuie să asigure atât acoperirea tuturor cheltuielilor de producție şi desfacere, cât şi obținerea unei cote de profit, ca venit fundamental al întreprinzătorului.

Circuitul economic pe care îl parcurg, de regulă, activele circulante este următorul:

$$B \rightarrow S_p \rightarrow CH_p \rightarrow P_{cf} \rightarrow P_f \rightarrow B'$$

Activele circulante (mijloacele circulante) reprezintă deci ansamblul de bunuri şi valori economice care intervin pe termen scurt (sub un an) în ciclul de exploatare al agentului economic, forma şi funcționalitatea lor în cursul circuitului economic, prezentându-se în următoarea structură:

1. - active circulante sau mijloace circulante materiale;
2. - active circulante sau mijloace circulante în decontare (creanțe);
3. - active circulante sau mijloace circulante băneşti şi plasamente de trezorerie.

1. ***Active circulante materiale*** sunt cunoscute şi sub numele de **stocuri şi producție în curs de execuție**, respectiv, sunt bunuri şi valori economice, care, prin natura şi destinația lor, sunt folosite pentru asigurarea continuității activității economice.

De regulă, în literatura contabilă de specialitate, **stocurile** sunt grupate în două mari categorii:

a) - ***Rezerve pentru producție***, respectiv stocuri sau mijloace circulante pentru producție, care includ următoarele elemente de activ:
   - - materiile prime;
   - - materialele consumabile;
   - - obiecte de inventar;
   - - baracamente şi amenajări provizorii;
   - - producția, lucrările şi serviciile, în curs de execuție.

b) - ***Rezerve pentru circulație***, respectiv, stocuri sau mijloace circulante din sfera circulației, care cuprind următoarele elemente de activ:
   - - semifabricate;
   - - produse finite;

- - mărfuri;
- - ambalaje etc.

O categorie distinctă în cadrul stocurilor o constituie obiectele de inventar de mică valoare sau scurtă durată.

Obiectele de inventar reprezintă bunuri economice cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate mijloace fixe, indiferent de durata lor de serviciu, sau cu o durată normată de funcţionare mai mică de un an, indiferent de valoarea lor, precum şi bunurile asimilate acestora, cum ar fi: echipamentele de protecţie şi de lucru, îmbrăcămintea specială, mecanismele, dispozitivele şi verificatoarele (SDV-urile), diverse aparate de măsură şi control, matriţe etc.

2. ***Activele circulante sau mijloacele circulante în decontare (creantele)*** reprezintă acea parte a activului circulant, creată de agentul economic, ca urmare a relaţiilor cu mediul intern şi extern, cu privire la desfăşurarea activităţilor economice.

Aşa cum s-a mai făcut precizarea, **creanţele** interpretate în sensul strict contabil reprezintă bunuri şi valori economice avansate temporar de către un agent economic titular de patrimoniu, altui agent economic sau altor agenţi economici, persoane juridice sau fizice şi pentru care urmează să primească un echivalent valoric sau o contraprestaţie pe măsură (bani, bunuri, lucrări sau servicii).

Agenţii economici, persoane juridice sau fizice care au beneficiat de bunurile şi valorile avansate de titularul de patrimoniu, poartă numele de **debitori**.

ATENŢIE!

În categoria activelor circulante se includ numai acele drepturi (creanţe) care au termen de scadenţă sub un an, deoarece creanţele pe termen lung, cu termen de scadenţă peste un an, se includ în categoria imobilizărilor financiare.

Termen de scadenţă este termenul sau data calendaristică la care trebuie făcută plata sau efectuată contraprestaţia valorică, fiind considerat termenul de stingere a drepturilor şi obligaţiilor dintre agenţii economici, între care se derulează afaceri.

Mijloacele circulante în decontare se definesc ca fiind sumele de bani sau alte elemente patrimoniale de activ, date altor persoane juridice sau fizice, asupra cărora avem dreptul de a primi, fie o sumă de bani, fie o contraprestaţie.

Din categoria mijloacelor circulante în decontare fac parte:

a) - avansurile acordate furnizorilor;
b) – clienţii;
c) - efecte comerciale de primit (cambii, bilete la ordin etc.);
d) - avansurile acordate personalului;
e) - decontările cu asociaţii privind capitalul;
f) - debitori diverşi (pagube, amenzi, penalităţi etc.);

g) - alte creanţe (sume de încasat de la bugetul statului, bugetele locale sau de la bugetul asigurărilor sociale, sume de încasat ca urmare a cedării activelor sau valorilor mobiliare de plasament etc.).

a) - ***Avansurile acordate furnizorilor*** reprezintă creanţe asupra furnizorilor, adică sume de bani, acordate acestora, înainte de primirea bunurilor, executarea lucrărilor sau prestărilor de servicii.

b) - ***Clienţii*** reprezintă creanţele agentului economic provenite din vânzarea pe credit a bunurilor, lucrărilor, serviciilor şi a altor elemente de activ, a căror încasare se face ulterior, la date stabilite de comun acord, pe baza contractelor economice.

Aceste creanţe presupun un raport de comerţ între doi parteneri (furnizor şi client), care se decontează pe bază de factură sau alte instrumente de plată.

c) - ***Efecte comerciale de primit*** reprezintă tot creanţe, apărute în cadrul unor raporturi comerciale, a căror decontare se face însă pe baza unor titluri de valoare sau a unor efecte de comerţ.

Efectele comerciale de primit sunt creanţe asimilate clienţilor, fiind titluri de valoare negociabile, care fac dovada existenţei unei creanţe (cambie, bilet la ordin, CEC).

d) - ***Avansurile acordate personalului*** reprezintă creanţe asupra personalului agentului economic, care iau naştere de la acordarea avansului (chenzina I), până la plata salariilor (lichidarea sau chenzina II), când se reţine şi avansul acordat.

e) - ***Decontări cu asociaţii privind capitalul*** reprezintă creanţele agentului economic asupra asociaţilor sau acţionarilor, care s-au angajat prin subscriere să contribuie, prin aport în numerar sau în natură, la formarea capitalului social.

f) - ***Debitori diverşi*** reprezintă creanţele unităţii patrimoniale apărute din relaţiile cu propriul personal, din vânzări de imobilizări şi titluri de plasament etc.

3. ***Activele circulante sau mijloace circulante băneşti şi plasamente de trezorerie*** - această categorie patrimonială cuprinde toate elementele de activ, respectiv, toate valorile economice care sunt bani sau îndeplinesc funcţia de bani.

Activele circulante băneşti şi plasamentele de trezorerie mai sunt cunoscute şi sub numele de **valori de trezorerie** sau **valori financiare**.

Din punct de vedere contabil, prin ***trezorerie*** înţelegem ansamblul obligaţiilor monetare şi financiare pe care le derulează un agent economic, pentru procurarea mijloacelor circulante băneşti de care are nevoie.

În principiu, activele circulante băneşti şi plasamentele de trezorerie cuprind:

1. - titlurile de plasament;
2. - mijloacele băneşti în numerar (lei şi valută), precum şi mişcarea acestora, ca urmare a operaţiilor de încasări şi plăţi;
3. - mijloacele băneşti (lei şi valută) aflate în conturi bancare;
4. - alte valori financiare.

1. ***Titlurile de plasament*** sau ***plasamentele de trezorerie*** cuprind titlurile de valoare deţinute de un agent economic, pe termen scurt, cu scopul de a le tranzacţiona speculativ, în scopul realizării unui câştig (a unui venit).

Titlurile de plasament cuprind:

- - acţiunile proprii răscumpărate;
- - acţiunile achiziţionate de agentul economic;

- - obligaţiunile emise şi răscumpărate;
- - obligaţiunile achiziţionate;
- - alte titluri de plasament achiziţionate de agentul economic, în vederea realizării unui profit pe termen scurt (sub un an).

Acţiunile reprezintă fracţiuni egale şi indivizibile din capitalul social al unei societăţi comerciale pe acţiuni (firme), certificând drepturile persoanelor juridice sau fizice care au participat cu capital la constituirea firmei.

Acţiunile conferă titularului următoarele drepturi:

- - dreptul la vot în Adunarea generală a acţionarilor ;
- - dreptul de a obţine o cotă din profitul distribuit de firmă, care poartă numele de **dividend** ;
- - dreptul de a controla gestiunea firmei etc.

După **modul de transmitere**, acţiunile pot fi:

- - ***Acţiuni la purtător*** - fiind reprezentate de acele titluri de valoare (acţiuni) care nu au înscris pe ele numele titularului;
- - ***Acţiuni nominative*** - fiind acele titluri care au înscris pe ele elemente de identificare a titularului acţiunii, cum ar fi: numele, domiciliul etc.

După **drepturile pe care le conferă**, acţiunile pot fi:

- - ***Acţiuni obişnuite*** - care asigură numai drepturile de bază, enunţate anterior;
- - ***Acţiuni preferenţiale*** - care conferă drepturi speciale, cum ar fi: vot privilegiat în Adunarea generală, drepturi speciale asupra patrimoniului firmei, în cazul lichidării acesteia, garantarea unor dividende minime etc.

Obligaţiunile sunt titluri financiare, reprezentând creanţa deţinătorului acestora, asupra agentului economic emitent de obligaţiuni, rezultate în urma unui împrumut, pentru care emitentul plăteşte periodic o dobândă şi urmează să răscumpere obligaţiunea la termenul de scadenţă.

ATENŢIE!

Spre deosebire de acţiuni, care reprezintă părţi din capitalul social al unei firme, obligaţiunile sunt titluri de credit publice, adică agentul economic sau statul, prin instituţiile specializate, urmăreşte să obţină un credit public, toţi cumpărătorii de obligaţiuni devenind creditori ai firmei sau creditorii statului.

Revenind la **titlurile de plasament**, în general, ele sunt **titluri de valoare** sau hârtii de valoare, cunoscute şi sub numele de **valori mobiliare**, folosite în speculaţii financiare la bursă sau alte pieţe de capital.

2. - ***Activele circulante sau mijloacele circulante băneşti sau în numerar***. Mijloacele băneşti în numerar (bani şi valută) sunt folosite de către agentul economic pentru efectuarea unor operaţiuni de încasări şi plăţi, respectiv:

- încasări şi plăţi în numerar, rezultate în urma unor tranzacţii comerciale, de regulă, limitate de legiuitor la un anumit plafon zilnic (în momentul de faţă această limită sau plafon este de 30 milioane lei / zilnic);
- plăţi reprezentând drepturi salariale;
- alte decontări în numerar.

Pentru derularea operaţiunilor în numerar, respectiv, pentru gestionarea şi evidenţa existenţei şi mişcării mijloacelor băneşti în numerar, agenţii economici trebuie să aibă organizat **compartimentul de casierie**.

Contabilitatea mijloacelor băneşti aflate în casieria unităţii patrimoniale, precum şi a mişcării acestora, ca urmare a încasărilor şi plăţilor efectuate în numerar, se ţine distinct în lei şi în valută.

ATENŢIE!

Banii numerar - se prezintă sub formă de bancnotă sau monedă divizionară, având o existenţă fizică, materială, sub forma banilor de hârtie sau a banilor metalici.

Valuta - reprezintă banii sau moneda naţională a unui stat (monedă străină), aflaţi în posesia unei persoane din alt stat (persoană nerezidentă).

Devizele - reprezintă o categorie economică mai amplă decât valuta, cu care de altfel se confundă, în realitate "devizele" incluzând pe lângă valută şi alte titluri de valoare exprimate într-o monedă străină.

3. ***Activele circulante sau mijloacele băneşti aflate în conturile bancare*** (banii de cont).

Banii de cont - spre deosebire de banii numerar, nu au o existenţă fizică, ei fiind un simbol bănesc şi se prezintă ca o sumă înscrisă într-un cont bancar. Conturile la bănci cuprind:

- - valorile de încasat, cum sunt cecurile şi efectele comerciale depuse la bănci;
- - disponibilităţile băneşti în conturile curente;
- - creditele bancare pe termen scurt;
- - dobânzile aferente disponibilităţilor şi creditelor bancare;
- - alte valori, acreditive şi avansuri de trezorerie.

Plăţile şi încasările prin conturile bancare constituie un ansamblu de operaţiuni bancare, prin care sumele sunt transferate din contul de disponibilităţi băneşti al agentului economic plătitor, în contul de disponibilităţi băneşti al agentului economic beneficiar (încasator).

Ca şi în cazul mijloacelor băneşti în numerar, mijloacele băneşti din conturile bancare se pot prezenta în monedă națională sau în monedă străină.

ATENȚIE!

În conformitate cu prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în monedă națională, cât şi în valută.

a) - ***Valorile de încasat*** sunt reprezentate de acele titluri sau hârtii de valoare, cunoscute sub numele de **efecte de comert**, aflate în posesia beneficiarului lor, pentru a fi încasate, respectiv, transformate în disponibilități băneşti.

În categoria valorilor de încasat se includ:

- - cecurile de încasat;
- - efectele comerciale de încasat;
- - efecte remise spre scontare.

Cecurile de încasat sunt valori de încasat emise de agenții economici cumpărători de bunuri şi servicii, puse la dispoziția furnizorului, pentru ca acesta să le poată deconta şi să intre în posesia contravalorii bunurilor economice livrate.

Efectele comerciale de încasat sunt, de asemenea, valori de încasat, aflate în posesia furnizorului de bunuri economice, acesta urmând a le transforma în bani, la termenul scadent, prin intermediul instituțiilor bancare.

Efectele comerciale remise spre scontare sunt acele efecte comerciale aflate în posesia agentului economic furnizor, care au fost transmise unei bănci specializate, în vederea decontării lor (transformării în bani), înainte de termenul scadent.

Pentru această operație, banca specializată percepe un comision sau o taxă, numită **taxă de scont**.

De precizat faptul că, la rândul lor, băncile comerciale specializate în operațiuni de scontare transmit la rândul lor efectele comerciale Băncii Naționale, în vederea rescontării, pentru care şi ele plătesc o taxă, numită **taxă de rescont**.

b) - ***Disponibilitățile băneşti curente***

Ponderea decontărilor dintre agenții economici se realizează prin conturile curente, pe care aceştia le au dèschise la bănci, în lei şi în valută, acestea putând fi dezvoltate în analitic, pe fiecare bancă în parte.

Disponibilitățile în conturi curente ale agenților economici servesc pentru efectuarea diferitelor categorii de plăți, reîntregirea disponibilităților realizându-se pe baza încasărilor rezultate din vânzarea de bunuri şi servicii, al depunerilor de numerar din casieriile proprii ale agentului economic, pe baza creditelor contractate etc.

Conturile curente la bănci ale agenților economici îmbracă următoarele forme:

- - conturi la bănci în lei;
- - conturi la bănci în valută;
- - sume în curs de decontare;
- - carnete de cecuri cu limită de sumă.

Conturile la bănci în lei şi în devize reflectă disponibilităţile băneşti ale agenţilor economici păstrate la bănci, în lei şi respectiv, în valută.

Sumele în curs de decontare - reflectă, de regulă, anumite sume de bani intrate în procesul de decontare bancară între agenţii economici, dar care nu au apărut în **extrasul de cont** al băncii, care este documentul emis de bancă pentru un titular de cont curent, care confirmă disponibilităţile în contul curent, la un moment dat (zilnic).

Tot în categoria **sumelor în curs de decontare** intră şi sumele consemnate în conturi speciale la bănci, pentru cumpărarea de valută.

Carnetele CEC cu limită de sumă sunt instrumente de plată, cu decontare prin bănci, alimentate din conturile curente ale agenţilor economici, pentru a putea face diferite plăţi în favoarea furnizorilor de bunuri şi servicii.

ATENŢIE!

Pentru disponibilităţile în conturile curente, agenţii economici încasează dobânzi (agentul economic fiind în această situaţie creditorul băncii), iar în situaţiile când agentul economic împrumută bani de la bănci (se creditează), acesta plăteşte dobânzi.

Dobânda se calculează în procente la suma depusă sau împrumutată, ea fiind un venit pentru deţinătorul banilor şi o cheltuială pentru cel care împrumută, dobânda fiind considerată **preţul creditului**.

c) ***Creditele bancare pe termen scurt*** reprezintă sume de bani împrumutate de agenţii economici de la bănci, pentru completarea surselor proprii de finanţare, al căror termen de rambursare sau termen de scadenţă este sub un an.

Pentru creditele obţinute, agenţii economici plătesc dobânzi (preţul creditului), care se pot determina după următoarele relaţii de calcul:

- ***Dobânda calculată în ani*** :

$$D = \frac{S \times d \times T}{100}$$

în care:

D - dobânda ;
S - suma împrumutată ;
d - procentul dobânzii ;
T - timpul exprimat în ani.

- ***Dobânda calculată în luni***:

$$D = \frac{S \times d \times L}{12 \times 100}$$

în care:

L - numărul de luni pentru care se calculează dobânda ;
12 - cele 12 luni ale anului.

- ***Dobânda calculată în zile***:

$$D = \frac{S \times d \times Z}{360 \times 100}$$

în care:

Z - numărul de zile pentru care se calculează dobânda
360 - numărul mediu de zile ale anului

În practica economică, o mare importanță prezintă ***dobânda compusă*** sau ***dobânda capitalizată***, bazată pe principiul actualizării (calculul dobânzii la dobândă).

Dobânda compusă sau capitalizată se calculează după relația:

$$D_c = S(1+d)^n - S$$

în care:

D_c - dobânda capitalizată ;
S - suma de bani sau capitalul avansat ;
n - numărul de ani, de luni sau de zile pentru care se face calculul ;
d - rata sau procentul dobânzii .

ATENȚIE!

Dobânda capitalizată se poate calcula nu numai în ani, formula fiind valabilă şi pentru calculul în luni şi chiar în zile, adică "n", va fi înlocuit în formulă, cu numărul de luni sau de zile luate în calculul dobânzii capitalizate.

Suma care va reveni proprietarului (titularului) capitalului (sumei avansate), după ***n*** ani, luni sau zile se determină după relația:

$$S_n = S(1+d)^n$$

Respectiv:

$$D_c = S_n - S$$

în care:

S_n - suma ce va fi primită de titularul capitalului peste ***n*** ani (luni sau zile).

Creditele bancare pe termen scurt se manifestă sub următoarele forme:

- - credite bancare pe termen scurt (normale sau obişnuite);
- - credite externe guvernamentale;
- - credite externe garantate de stat;
- - credite externe garantate de bănci;
- - credite de la trezoreria statului .

Toate creditele pe termen scurt se pot acorda în lei şi în valută.

În situaţia când creditele sunt acordate în valută, se ţine cont de evoluţia cursului valutar faţă de cel de la data contractării creditului.

ATENŢIE!

Cursul valutar reprezintă preţul unei monede naţionale, exprimat într-o altă monedă naţională, cu care se compară valoric, în anumite condiţii de spaţiu şi timp, adică ne arată cantitatea de monedă străină pe care o vom primi, în schimbul unei cantităţi de monedă naţională sau invers.

d) - ***Alte valori, acreditive şi avansuri de trezorerie***

Structura patrimonială de activ al unui agent economic cuprinde şi o serie de active, care îmbracă forma banilor, în sensul că ele au o mare lichiditate, adică se pot transforma rapid în bani.

Această categorie de active este cunoscută în contabilitate sub denumirea de "**Alte valori**" şi cuprinde:

- - timbrele fiscale şi poştale;
- - biletele de tratament şi odihnă;
- - tichetele şi biletele de călătorie;
- - bonurile de consum fix pentru combustibil (BCF) etc.

Acreditivele reprezintă disponibilităţi băneşti ale unui agent economic beneficiar sau cumpărător, sub forma banilor de cont, puse la dispoziţia altui agent economic producător sau furnizor.

De regulă, acreditivul este o modalitate de decontare impusă de furnizor, pentru a fi sigur că va încasa contravaloarea bunurilor şi serviciilor, în momentul livrării lor către beneficiar.

Acreditivele se alimentează din contul curent al beneficiarului, fiind puse la dispoziţia furnizorului, putând fi deschise în lei sau în valută, funcţie de caz.

Avansurile de trezorerie reprezintă, de asemenea, disponibilităţi băneşti puse la dispoziţia administratorilor sau altor salariaţi ai agentului economic, în vederea efectuării unor plăţi curente (aprovizionări cu stocuri de valoare mică, activităţi de protocol şi marketing promoţional, cheltuieli de transport, detaşări, deplasări, plata serviciilor poştale şi de telecomunicaţii etc.).

I.4.2. Structura pasivului patrimonial

După cum s-a făcut precizarea, bazată pe actele normative în vigoare, patrimoniul firmei reprezintă ansamblul sau totalitatea drepturilor şi obligaţiilor cu valoare economică, împreună cu bunurile şi valorile economice la care se referă.

De asemenea, am menţionat faptul că obiectul contabilităţii îl constituie tocmai reflectarea în expresie bănească a bunurilor şi valorilor economice ale unui agent economic, drepturile şi obligaţiile unităţii patrimoniale, precum şi mişcările, respectiv, modificările intervenite în urma operaţiunilor patrimoniale efectuate, cheltuielile, veniturile şi rezultatele obţinute de acestea.

Situaţia ***pasivului patrimonial***, respectiv drepturile şi obligaţiile cu valoare economică, exprimate într-o formă bănească, reflectă cadrul juridic în care se produc şi se administrează bunurile şi valorile economice, îmbrăcând forma **drepturilor**, în toate situaţiile, când bunurile şi valorile economice sunt asigurate de agentul economic, în calitatea lui de titular de patrimoniu (proprietar), şi de **obligaţii**, în toate situaţiile când bunurile şi valorile economice sunt asigurate de alţi agenţi economici, persoane juridice sau fizice, în raport cu agentul economic titular de patrimoniu.

Mulţimea elementelor patrimoniale de pasiv se grupează după două criterii de bază, respectiv:

- - modul de finanţare sau de procurare a elementelor patrimoniale de activ;
- - gradul de exigibilitate a surselor de finanţare.

Din punctul de vedere al primului criteriu de delimitare a pasivului patrimonial, respectiv, modul de finanţare sau de procurare a elementelor patrimoniale de activ, **pasivul patrimonial** se structurează în două mari categorii:

a) surse proprii sau ***capitaluri proprii*** de finanţare (finanţare proprie)
b) surse străine sau ***capitaluri străine*** de finanţare (finanţare străină).

Având în vedere cel de-al doilea criteriu de clasificare, respectiv, gradul de exigibilitate al surselor de finanţare, putem considera:

a) - ***Sursele proprii de finanţare***, reflectate în pasivul patrimonial, se decontează, adică devin exigibile într-o perioadă îndelungată de timp (mai mare de un an), numindu-se din acest punct de vedere şi **surse de finanţare cu caracter permanent**.
b) - ***Sursele străine de finanţare***, reflectate în pasivul patrimonial, au un termen de decontare sau de exigibilitate diferit, în funcţie de modul lor de angajare de către agentul economic, în completarea surselor proprii.

Astfel, sursele străine de finanţare, respectiv, datoriile, împrumuturile sau creditele luate de agentul economic pentru completarea surselor proprii se pot grupa în două categorii:

- - surse străine de finanţare cu termen de scadenţă (de exigibilitate) până la un an, cunoscute şi sub numele de **pasive curente**;
- - surse străine de finanţare pe termen lung, cu termen de scadenţă (de exigibilitate) mai mare de un an (***datorii pe termen lung***).

ATENȚIE!

Exigibilitatea reprezintă termenul la care trebuie făcută o plată, respectiv termenul la care urmează să se stingă o obligaţie a agentului economic.

În contabilitate, sursele de finanțare cu caracter permanent (sursele proprii), împreună cu sursele străine de finanțare pe termen lung (pasive pe termen lung) formează **capitalul permanent** al agentului economic.

Capital permanent = Surse proprii + Surse străine pe termen lung

Ca o concluzie la cele prezentate, putem considera **pasivul patrimonial** ca reprezentând sursele de finanțare a bunurilor şi valorilor economice din activul patrimonial.

Finanțarea proprie se asigură prin **aportul** personal (în cazul proprietarului individual) sau prin **aportul social** (în cazul mai multor asociați) de capital, investit pentru procurarea (dobândirea) bunurilor şi valorilor economice din activul patrimonial.

Finanțarea străină se asigură de către titularul de patrimoniu, în completarea surselor proprii de finanțare, prin împrumuturi de capital de la terți, persoane juridice şi / sau fizice, sub forma:

- creditelor bancare;
- creditelor comerciale (credite furnizor);
- împrumuturi din emisiuni de obligațiuni;
- alte datorii (surse atrase), create în cadrul relațiilor de decontare.

În esență, se poate constata că structura pasivului patrimonial al unui agent economic este determinată în mod obiectiv de trei factori, respectiv:

- ***sistemul de autofinanțare***, care generează finanțarea sau fondurile proprii (capitalurile proprii);
- ***sistemul de creditare şi de împrumut***, care generează finanțarea sau fondurile de împrumut (capitaluri străine împrumutate);
- ***sistemul de decontare***, care generează finanțarea sau fondurile atrase (capitaluri străine atrase).

După cum se poate observa, ultimele două structuri au caracter de finanțare străină.

În raport cu cele prezentate, pasivul patrimonial va fi abordat în continuare, sub cele două structuri definite, respectiv:

- ***capitaluri proprii***, care corespund finanțării proprii;
- ***capitaluri străine***, respectiv datorii sau obligații, care corespund finanțării împrumutate şi atrase.

În structura **pasivului patrimonial**, între cele două categorii principale de pasiv se înscrie o structură cu trăsături specifice, denumită: **Provizioane reglementate** şi **provizioane pentru riscuri şi cheltuieli**.

Provizioanele reglementate reprezintă elemente ale capitalurilor proprii, constituite de către agenţii economici, în baza unor prevederi legale (reglementate), în vederea acoperirii unor posibile pierderi.

Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli reprezintă fonduri (rezerve), constituite pe seama cheltuielilor, având ca obiect acoperirea unor pierderi sau cheltuieli viitoare, care la data închiderii exerciţiului financiar sunt posibile şi/sau sigure, dar nedeterminate încă.

I.4.2.1. Structura şi conţinutul surselor proprii de finanţare (capitalurile proprii)

Capitalurile proprii reprezintă totalitatea capitalurilor proprietate individuală sau ale asociaţilor, care se înscriu în pasivul bilanţului, precum şi sursele create sau primite pe parcursul funcţionării agentului economic, prezentându-se în următoarea structură:

1. - capitalul propriu-zis;
2. - primele legate de capital;
3. - diferenţele din reevaluare;
4. - rezervele;
5. - rezultatul exerciţiului;
6. - rezultatul reportat;
7. - fondurile proprii;
8. - subvenţiile pentru investiţii;
9. - provizioanele reglementate.

1. ***Capitalul propriu-zis*** reflectă din punct de vedere al cunoaşterii contabile sursa proprie de finanţare a agentului economic, de procurare (dobândire) a elementelor patrimoniale de activ.

Capitalul reprezintă partea din patrimoniul agentului economic care a fost adusă de titularul de patrimoniu şi reprezintă dreptul în exclusivitate al acestuia.

Capitalul poate fi:

- capital personal sau individual;
- capital social

Capitalul individual sau social se constituie la înfiinţarea agentului economic, prin aportul personal al proprietarului sau al asociaţilor (acţionarilor).

Aportul individual sau social poate fi:

- aport în numerar (bani);
- aport în natură (bunuri şi valori economice cu excepţia banilor).

Din punct de vedere economico-financiar şi juridic, capitalul constituie condiţia de bază pentru crearea şi funcţionarea unei firme (agent economic).

Capitalul are un caracter avansabil, adică el se depune de către proprietarul individual sau de către asociaţi în momentul înfiinţării firmei sau a comasării (fuziunii) cu alte firme.

Formarea capitalului se realizează fie **direct**, prin aportarea părţii respective de capital de către titularul acestuia, la înfiinţarea firmei, fie pe calea **subscrierii unor angajamente**, de a face un aport în bani sau în natură, la înfiinţarea (constituirea) firmei şi într-o anumită perioadă de timp.

Astfel, capitalul social al unui agent economic poate fi surprins în două ipostaze distincte:

a) ***capital social subscris şi nevărsat***, ipostază care reflectă în termeni precişi angajamentul (subscrierea) asociaţilor sau acţionarilor de a vărsa, la o anumită dată, o sumă de bani sau bunuri în natură, la capitalul social al firmei.

b) ***capital social subscris vărsat***, care reflectă capitalul subscris şi vărsat efectiv, la termenele stabilite de către asociaţi sau acţionari.

Pe parcursul existenţei sale, în funcţie de eficienţa activităţilor desfăşurate sau din alte considerente, agentul economic poate proceda la mărirea sau micşorarea capitalului social, în funcţie de strategia de dezvoltare a firmei.

Majorarea capitalului social se realizează prin următoarele operaţiuni:

- subscrierea şi emisiunea de noi acţiuni sau părţi sociale;
- încorporarea în capitalul social a rezervelor;
- alte operaţiuni de majorare, potrivit legii.

Micşorarea capitalului social se realizează prin următoarele operaţiuni:

- reducerea numărului de acţiuni sau părţi sociale;
- diminuarea valorii nominale a acţiunii sau părţilor sociale, ca urmare a retragerii unor asociaţi sau acţionari;
- răscumpărarea acţiunilor proprii;
- acoperirea pierderilor din anii precedenţi;
- alte operaţiuni de micşorare a capitalului, potrivit legii.

2. ***Primele legate de capital*** sunt asimilate capitalurilor proprii şi apar cu ocazia creşterii capitalului social, în urma operaţiunilor de emitere a noi acţiuni sau prin fuzionarea unităţilor patrimoniale.

Primele legate de capital reprezintă diferenţa dintre valoarea de emisiune (mai mare) şi valoarea nominală (mai mică) a acţiunilor sau părţilor sociale.

După natura lor, primele legate de capital pot fi:

a) - prime de emisiune;
b) - prime de aport;
c) - prime de fuziune.

a) ***Primele de emisiune*** apar cu ocazia creşterii capitalului social prin emisiunea de noi acţiuni sau părţi sociale, determinându-se (calculându-se) ca o diferenţă între preţul de emisiune al noilor acţiuni sau părţi sociale şi valoarea nominală a acestora.

b) ***Primele de aport*** apar, de asemenea, cu ocazia creşterii capitalului social, prin aport în natură, reprezentând diferenţa dintre valoarea bunurilor economice primite ca aport în natură şi suma cu care a crescut capitalul social.

c) ***Primele de fuziune*** intervin în cazul fuzionării unor unităţi patrimoniale, determinându-se ca diferenţă între valoarea bunurilor primite prin fuziune şi suma cu care a crescut capitalul social al firmei absorbante sau nou create.

Primele legate de capital reprezintă pentru agenţii economici respectivi surse de finanţare, putând fi transferate în capitalul social sau în fondul de rezervă.

3. ***Diferenţele din reevaluare*** reprezintă soldul diferenţelor dintre valoarea actuală (mai mare) şi valoarea înregistrată în contabilitate a elementelor de activ (mai mică), supuse reevaluării în condiţiile legii.

Diferenţele rezultate din reevaluarea elementelor de activ se transferă la rezerve, la capitalul social sau la late destinaţii stabilite potrivit actelor normative în vigoare.

Trebuie să facem precizarea că reevaluarea se realizează de regulă numai pentru elementele de activ, de natura imobilizărilor, reevaluarea presupunând efectuarea diferenţei dintre **valoarea de utilitate** a imobilizării şi valoarea contabilă netă (valoarea contabilă din care s-a scăzut amortizarea).

4. ***Rezervele*** sunt create pe seama profitului sau a altor resurse (primele legate de capital, diferenţe din reevaluare etc.).

Rezervele se clasifică în următoarele categorii:

a) - rezerve legale;
b) - rezerve statutare;
c) - alte rezerve.

a) ***Rezervele legale*** se constituie anual, din profitul unităţii patrimoniale, în cotele şi limitele prevăzute de lege, precum şi din alte surse legale.

Rezervele legale se constituie, conform actelor normative în vigoare, dintr-o cotă de 5% din profitul brut al agentului economic, dar nu mai mare de 20%, din capitalul social al agenţilor economici autohtoni, respectiv 25%, din capitalul social al agenţilor economici cu capital integral sau parţial străin.

Tot în categoria rezervelor legale, se include excedentul obţinut prin emisiunea acţiunilor la un curs mai mare decât valoarea lor nominală, dacă acest excedent nu este întrebuinţat la plata cheltuielilor de emisiune sau nu este destinat amortizărilor.

b) ***Rezervele statutare*** se constituie anual din profitul net al agenţilor economici, conform prevederilor din actul de constituire (statutul).

c) ***Alte rezerve*** cuprind acele rezerve pe care le pot avea agenţii economici, din surse neprevăzute de lege sau de statut, ele putând fi constituite facultativ, de regulă, pe seama profitului net, pentru acoperirea pierderilor sau pentru alte scopuri, potrivit hotărârii Adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor, cu respectarea prevederilor legale în domeniu.

Pe ansamblu, **rezervele** se folosesc pentru acoperirea pierderilor exerciţiului financiar, creşterea capitalului social şi pentru alte destinaţii stabilite de lege.

5. ***Rezultatul exerciţiului*** reprezintă o structură distinctă în cadrul pasivului patrimonial, fiind reflectat, fie sub formă de ***profit***, fie sub formă de ***pierdere***, calculându-se ca o diferenţă între veniturile şi cheltuielile exerciţiului financiar, indiferent de data încasării sau plăţii lor:

$$\mathbf{R = V - CH}$$

în care:

R - rezultatul exerciţiului;
V - veniturile;
CH - cheltuielile.

Rezultatul sub formă de **profit** măreşte pasivul bilanţului, reprezentând o sursă proprie de finanţare a elementelor de activ, iar ***pierderea*** diminuează pasivul bilanţului şi implicit sursele de finanţare a elementelor de activ.

6. ***Rezultatul reportat*** este un capital propriu, o sursă proprie de finanţare, reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită, din rezultatele anilor precedenţi (rezultat în aşteptare).

Până la stabilirea repartizării profitului, obținut din exercițiul precedent, sau la stabilirea modului de acoperire a pierderilor din exercițiul precedent, de către Adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor, rezultatul exercițiului se evidenţiază separat, ca **rezultat reportat**.

7. ***Fondurile proprii*** reprezintă surse proprii de finanţare, care se constituie şi se utilizează potrivit dispoziţiilor legale.

Categoriile de fonduri proprii ale agenților economici sunt:

a) - fondul de dezvoltare;
b) - fondul de participare a salariaţilor la profit;
c) - alte fonduri proprii.

a) ***Fondul de dezvoltare*** a fost un fond destinat cheltuielilor privind investiţiile şi se constituia din următoarele surse:

- din amortizarea activelor imobilizate;
- din profitul net al agenților economici;
- din vânzarea activelor;
- din alte surse.

Fondul de dezvoltare s-a constituit până în luna septembrie 1997, iar începând cu această dată, constituirea lui a încetat.

b) ***Fondul de participare a salariaţilor la profit*** este un fond propriu, constituit pe seama profitului net, în limitele aprobate potrivit legii.

c) ***Alte fonduri*** reflectă toate acele fonduri pe care le pot constitui agenții economici, din profit, încasări cu destinaţii speciale etc., fiind utilizate pe destinaţiile avute în vedere la constituirea lor.

În categoria "Alte fonduri" se includ:

- - fondul mijloacelor fixe;
- - fondul mijloacelor circulante;
- - fondul baracamentelor şi amenajărilor provizorii;
- - fondul de investiţii etc.

d) ***Subvenţiile pentru investiţii*** reprezintă sumele alocate agenților economici, de la bugetul de stat sau din alte surse nerambursabile, în vederea procurării sau producerii de echipamente ori de alte bunuri de natura imobilizărilor, pentru finanţarea unor activităţi pe termen lung sau a altor cheltuieli de natura investiţiilor.

Tot în această categorie de capitaluri proprii se include şi valoarea bunurilor de natura imobilizărilor primite gratuit sau constatate în plus cu ocazia inventarierii.

Subvenţiile sunt considerate surse proprii de finanţare, corespunzătoare activelor imobilizate primite cu titlu gratuit.

9. ***Provizioanele reglementate*** reprezintă elemente ale capitalurilor proprii, constituite în baza unor prevederi legale, pentru acoperirea în viitor a unor pierderi sau cheltuieli posibile (previzibile).

Datorită faptului că se constituie pe seama cheltuielilor, ele influenţează profitul impozabil a agentului economic, în sensul diminuării acestuia cu provizionul constituit.

Pierderile sau cheltuielile luate în calcul, fiind reversibile (este posibil să nu se producă), ***provizioanele*** se pot anula sau diminua, mărind în felul acesta profitul impozabil al agentului economic.

De regulă, provizioanele reglementate se constituie pentru acoperirea unor pierderi generate de creşterea preţurilor la stocurile existente în gestiune, creşterea nivelului dobânzilor la creditele obţinute etc.

I.4.2.2. Structura şi conţinutul surselor străine de finanţare (capitaluri străine)

Sursele străine sau capitalurile străine mai sunt cunoscute şi sub numele de **împrumuturi**, **datorii** sau **obligaţii**, reprezentând fonduri primite de la alţi agenţi economici, în special de la bănci, cu titlu rambursabil la un anumit termen, numit **scadenţă**.

Capitalurile străine de finanţare, respectiv, împrumuturile, obligaţiile şi datoriile asimilate acestora se pot grupa în trei mari categorii:

- - împrumuturi, datorii sau obligaţii pe termen lung;
- - împrumuturi, datorii sau obligaţii pe termen mediu;
- - împrumuturi, datorii sau obligaţii pe termen scurt.

De regulă, ştiinţa contabilă tratează datoriile pe termen lung şi mediu în mod unitar, deoarece ele fac parte din capitalul permanent al agentului economic.

1. ***Împrumuturile, datoriile sau obligaţiile pe termen mediu şi lung*** reprezintă acele surse străine (capitaluri străine) de finanţare, care au termen de scadenţă mai mare de un an.

Din această categorie de capitaluri străine fac parte:

a) - creditele bancare pe termen mediu şi lung;
b) - împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni;
c) - datorii legate de participaţii;
d) - alte împrumuturi şi datorii asimilate.

a) ***Creditele bancare pe termen mediu şi lung*** sunt cunoscute şi sub numele de **împrumuturi financiare**, procurate de la bănci sau alte organisme financiare specializate, având termen de rambursare (termen de scadenţă) mai mare de un an (de regulă 2, 5, 10 sau mai mulţi ani).

Creditele bancare, indiferent de termenul lor de scadenţă, sunt purtătoare de **dobânzi**, acestea reprezentând, aşa cum s-a menţionat, **preţul creditului** sau **venitul creditorului (băncii)**.

Având în vedere perioada îndelungată de timp, cât aceste surse străine de finanţare sunt la dispoziţia agentului economic, ele pot fi adăugate capitalului propriu, formând împreună cu acesta **capitalul permanent** al agentului economic.

$$CP = C_p + DTLM$$

în care:

CP - capitalul permanent ;
Cp - capitalul propriu ;
DTLM - datorii pe termen lung şi mediu .

b) ***Împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni*** sunt cunoscute şi sub denumirea de **împrumuturi sau credite obligatare** şi reprezintă datorii pe termen lung şi mediu, create prin vânzarea unor titluri de credit negociate, cunoscute sub numele de **obligaţiuni**.

Obligaţiunile reprezintă titluri de credit negociabile, emise de către un agent economic, cu scopul procurării unui credit public.

Toate persoanele juridice sau fizice care cumpără obligaţiuni devin **creditorii agentului economic** care a emis şi vândut obligaţiunile.

Fiind vorba de un împrumut, cumpărătorii obligaţiunilor beneficiază de dobânzi, prime de rambursare sau alte avantaje, conform prospectului de emisiune.

c) ***Datorii legate de participaţii*** reprezintă datorii pe termen lung şi mediu legate de participaţii la alte firme asociate sau în relaţie de participaţie.

Titlurile de participare (acţiuni sau alte titluri de valoare) reprezintă pentru firma emitentă o componentă a capitalului social, iar pentru firma care le-a cumpărat, reprezintă o **imobilizare financiară** (investiţie financiară).

d) ***Alte împrumuturi şi datorii asimilate*** - în această categorie de datorii pe termen lung se includ datoriile din concesiuni, locaţiile de gestiune, închirierile de imobilizări şi alte datorii asimilate (folosirea unor drepturi de proprietate industrială şi intelectuală).

Obligaţiile de restituire a bunurilor folosite sunt reflectate ca împrumuturi din imobilizări, în timp ce **bunul** preluat este reflectat în contabilitate ca o imobilizare.

2. ***Împrumuturile, datoriile sau obligaţiile pe termen scurt***.

Spre deosebire de împrumuturile, datoriile sau obligaţiile pe termen mediu şi lung, a căror exigibilitate (termen de scadenţă sau de rambursare) este mai mare de un an, structura capitalurilor străine de finanţare include împrumuturi, datorii sau obligaţii cu termene scadente sub un an, prin intermediul cărora agenţii economici îşi asigură disponibilităţi băneşti şi alte surse de finanţare pe termen scurt, a activităţilor de aprovizionare, producţie şi desfacere.

În categoria surselor străine de finanţare pe termen scurt se includ:

a) - creditele bancare pe termen scurt;
b) - datoriile comerciale;
c) - datoriile fiscale;
d) - datoriile sociale;
e) - datoriile salariale;
f) - datoriile faţă de acţionari sau asociaţi;
g) - datoriile faţă de creditorii diverşi.

a) ***Creditele bancare pe termen scurt*** reflectă sursele de bani primite de agenţii economici de la bănci sau alte instituţii specializate de credit, cu titlu rambursabil, în vederea finanţării curente a activităţilor de aprovizionare, producţie şi desfacere, având termenul scadent (termen de rambursare) sub un an.

După cum s-a făcut precizarea, creditele bancare sunt purtătoare de dobânzi, care pentru agenţii economici care se împrumută, reprezintă o cheltuială.

b) ***Datoriile comerciale*** - în ştiinţa şi practica contabilă, datoriile comerciale mai sunt cunoscute şi sub numele de **credite comerciale** sau **credite furnizor**.

Creditele comerciale reprezintă datorii sau obligaţii ale agentului economic faţă de alţi agenţi economici, de regulă, producători sau importatori de bunuri economice, de la care s-au aprovizionat cu materii prime, materiale, produse finite, mărfuri, lucrări şi servicii etc., în cadrul relaţiilor de decontare.

Datoriile comerciale sunt evidenţiate în contabilitate sub denumirea de **furnizori**.

O formă specială a acestor datorii sunt **efectele comerciale de plată** şi reflectă obligaţiile de plată ale agentului economic, către alţi agenţi economici, reprezentând contravaloarea bunurilor şi serviciilor primite de la aceştia, în cadrul relaţiilor comerciale.

Efectele comerciale sunt o formă modernă de plată, facilitând decontările dintre agenţii economici, ele putând fi scontate de către beneficiarii lor (pot fi transformate în bani, la bănci specializate, contra unei taxe de scont).

c) ***Datoriile fiscale*** reprezintă acea structură de pasiv, care reflectă sumele de bani lăsate (atrase) temporar, în circuitul economic al agentului economic, care trebuie plătite (decontate) bugetului de stat, la anumite termene stabilite de legiuitor (impozit pe salariu, impozit pe profit, TVA etc.).

d) ***Datoriile sociale*** reflectă, de asemenea, sumele de bani atrase temporar în circuitul economic al agentului economic şi care trebuie plătite (decontate) bugetului asigurărilor sociale, sistemului de asigurări de sănătate, fondului de şomaj şi altor structuri sociale, conform legislaţiei în vigoare şi la anumite termene bine stabilite.

e) ***Datoriile salariale*** reflectă sumele de bani atrase în circuitul economic al agentului economic, care trebuie plătite (decontate) personalului, pentru munca prestată.

Datoriile salariale reprezintă deci datorii pe termen scurt ale agentului economic, faţă de propriii angajaţi.

f) ***Datoriile faţă de acţionari şi asociaţi*** reflectă obligaţiile agentului economic faţă de acţionari sau asociaţi, în legătură cu capitalul de rambursat, dividendele de plată şi alte sume lăsate la dispoziţia agentului economic o anumită perioadă de timp, de regulă, până la sfârşitul exerciţiului financiar.

Tot în această categorie se încadrează şi datoriile în cadrul grupului, reprezentând fondurile puse la dispoziţia agentului economic, pe termen scurt, de către firmele asociate sau în participaţie.

g) ***Creditorii diverşi*** cuprind toate datoriile agentului economic, care, prin natura lor, nu s-au încadrat în celelalte structuri de datorii prezentate.

În categoria creditorilor diverşi se înscriu toate persoanele fizice, dar şi persoanele juridice, care în cadrul unor relaţii de decontare, altele decât cele prezentate anterior, au acordat agentului economic anumite bunuri, valori sau servicii şi urmează să primească un echivalent sau o contraprestaţie.

I.4.2.3. Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli

În structura pasivului patrimonial, între capitalurile proprii şi capitalurile străine (datoriile) se situează o structură distinctă, numită **provizioane pentru riscuri şi cheltuieli**.

Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli - reprezintă fonduri (rezerve) constituite, de regulă, la închiderea exerciţiului, pentru acele elemente de patrimoniu, a căror realizare sau plată este incertă, ori pentru cheltuieli care devin exigibile în perioadele următoare, cum ar fi:

1) litigiile, amenzile şi penalităţile, despăgubirile, daunele şi alte datorii incerte;
2) cheltuielile legate de activitatea de service, în perioada de garanţie şi alte cheltuieli privind garanţia acordată clienţilor;
3) cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciţii financiare, cum sunt, de exemplu, cheltuielile cu reparaţiile capitale eşalonate pe mai multe perioade (exerciţii), cheltuielile la unităţile sezoniere şi parţial sezoniere;
4) pierderi latente (potenţiale), aferente unor datorii pe termen lung, în devize (valută);
5) alte provizioane specifice unor sectoare sau activităţi economice.

La sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar, provizioanele constituite la sfârşitul anului precedent, sau în cursul anului, se analizează şi se regularizează astfel:

- prin creşterea cheltuielilor, în cazul majorării provizionului;
- prin creşterea veniturilor, în cazul diminuării sau anulării provizionului.

Utilizarea provizioanelor are un important impact fiscal, cheltuielile cu provizioanele micşorând masa impozabilă.

I.4.3. Activele şi pasivele rectificative şi de regularizare

Structurile patrimoniale de activ şi de pasiv sunt reflectate în contabilitate la valoarea netă contabilă (reală).

Acest lucru este posibil prin folosirea unor categorii speciale de elemente de activ şi pasiv, numite **active şi pasive rectificative şi de regularizare**.

I.4.3.1. Activele şi pasivele rectificative

Activele şi pasivele rectificative sunt elemente de activ sau de pasiv care corectează, prin adunare sau scădere, valoarea celorlalte elemente patrimoniale de activ sau de pasiv.

Din categoria activelor şi pasivelor rectificative, fac parte:

1. - amortizările imobilizărilor;
2. - provizioanele pentru deprecieri;
3. - pierderile.

1. ***Amortizările imobilizărilor*** reprezintă pierderi cu caracter ireversibil din valoarea imobilizărilor, ca urmare a participării acestora la circuitul economic.

Prin modul de calcul şi de acţiune asupra elementelor de activ, amortizările sunt valori rectificative de pasiv şi se constituie pe seama includerii lor în cheltuielile agentului economic.

Sunt supuse procesului de amortizare toate activele imobilizate, cu excepţia terenurilor şi imobilizărilor financiare.

Amortizarea se stabileşte prin aplicarea cotelor de amortizare asupra **valorii de intrare** (valoarea contabilă) a imobilizărilor şi se include în cheltuielile de exploatare ale agenţilor economici.

Amortizarea activelor imobilizate se calculează de la data punerii acestora în funcţiune şi până la recuperarea integrală a valorii acestora, conform **duratelor normate** de funcţionare şi condiţiilor de utilizare ale acestora.

Amortizarea reprezintă deci un element rectificativ, cu ajutorul căruia corectăm valoarea de intrare (valoarea contabilă) a unui activ patrimonial, adică determinăm **valoarea reală** sau **valoarea netă contabilă** a activului respectiv:

$$VNC = V_i - A$$

în care:

VNC - valoare netă contabilă;
V_i - valoarea de intrare sau valoarea contabilă;
A - amortizarea.

2. ***Provizioanele pentru deprecierea valorii activelor*** reprezintă structuri rectificative de pasiv, prin care se corectează, prin scădere, valoarea de intrare a activelor nesupuse procesului de amortizare, cum ar fi stocurile, creanţele şi alte elemente de activ.

Spre deosebire de amortizare, care reflectă un proces de depreciere **ireversibil**, provizioanele reflectă un proces de depreciere a valorii unor active, cu **caracter reversibil**.

Provizioanele pentru depreciere se calculează ca diferenţa dintre valoarea de intrare a activelor şi valoarea lor de piaţă, care se determină, de regulă, la sfârşitul exerciţiului financiar, pe bază de inventariere, în funcţie deci de valoarea reală a activelor respective.

3. ***Pierderile*** - reprezintă contravaloarea elementelor de activ nerecuperate, în urma unui proces economic, calculate la sfârşitul exerciţiului financiar.

Prin modul de calcul şi de acţiune a lor asupra patrimoniului agentului economic, pierderile sunt **elemente rectificative de activ**, prin care se corectează, prin scădere, mărimea capitalurilor proprii.

ATENŢIE!

Cu toate că pierderea este considerată o structură de activ, în bilanţ, ea este prezentată în partea de pasiv, însă cu valorile trecute în roşu (se scad).

I.4.3.2. Activele şi pasivele de regularizare

Sunt reprezentate de o serie de structuri de venituri şi cheltuieli, care nu sunt încorporate în rezultatele exercițiului curent, dar care se înregistrează totuşi în contabilitate şi urmează să influențeze rezultatele exercițiilor viitoare.

1. ***Activele de regularizare*** sunt reprezentate de următoarele structuri:
   a) - cheltuieli înregistrate în avans;
   b) - diferențele de conversie-activ;
   c) - decontările din operațiuni în curs de clarificare.

a) ***Cheltuielile înregistrate în avans*** reprezintă cheltuieli efectuate anticipat, adică cheltuieli înregistrate în cursul unui exercițiu financiar, dar care privesc rezultatul sau rezultatele unor exerciții financiare viitoare.

Din această categorie de cheltuieli fac parte:

- - cheltuielile cu reparațiile capitale, repartizabile pe mai multe exerciții financiare;
- - cheltuieli cu chirii, locații sau concesionări achitate anticipat;
- - plățile anticipate pentru plata unor abonamente la diferitele publicații etc.

Cu ajutorul acestor structuri de cheltuieli se regularizează şi se delimitează în timp cheltuielile efectuate în avans, repartizându-se numai unui anumit exercițiu financiar, potrivit legislației în vigoare.

b) ***Diferențele de conversie-activ*** sunt **pierderi latente** din creanțe şi obligații în devize, reprezentând **diferențe nefavorabile** de curs valutar.

Diferențele de conversie-activ se manifestă în următoarele situații:

- atunci când are loc o creştere a datoriilor agentului economic, contractate în devize, ca urmare a creşterii cursului valutar, adică, creşte cursul valutei de referință, în raport cu moneda națională;
- atunci când are loc o scădere a creanțelor agentului economic, contractate în devize, ca urmare a scăderii cursului valutar, adică scade cursul valutei de referință, în raport cu moneda națională.

Ca şi în cazul cheltuielilor înregistrate în avans, creşterea datoriilor în devize sau scăderea creanțelor în devize nu reflectă o situație nefavorabilă certă, pentru a putea afecta rezultatele exercițiului curent, ele înregistrându-se ca active de regularizare, tocmai pentru a asigura o imagine fidelă a patrimoniului agentului economic, la sfârşitul exercițiului financiar.

De remarcat, totodată, că diferențele de conversie-activ nu modifică datoriile şi creanțele în valută, ci doar pe cele exprimate în lei, ştiut fiind faptul că, prin lege, agenții economici sunt obligați să țină contabilitatea operațiunilor în valută, atât în moneda națională, cât şi în valută.

Ca o concluzie, putem spune că diferențele de conversie-activ reprezintă diferențele nefavorabile de curs valutar, adică cursul valutar, la data lichidării, față de data înregistrării în contabilitate, scade, în cazul creanțelor sau, dimpotrivă, creşte, în cazul datoriilor.

c) ***Decontări din operațiuni în curs de clarificare*** sunt elemente de regularizare de activ, care cuprind acele operațiuni economico-financiare care nu pot fi înregistrate în momentul efectuării lor într-o structură sigură de cheltuieli sau în alte structuri patrimoniale, fiind necesare cercetări sau lămuriri suplimentare pentru încadrarea corectă a acestora.

În categoria operaţiunilor în curs de clarificare se pot încadra, atât ***creanţe în curs de clarificare***, cât şi **datorii în curs de clarificare**, cum ar fi:

- amenzi şi penalităţi aflate în curs de lămurire;
- sume în curs de clarificare pentru lipsuri la inventariere;
- sume în curs de lămurire şi plăţile pentru care în momentul efectuării sau constatării nu se pot lua măsuri de înregistrare definitivă etc.

2. ***Pasivele de regularizare*** sunt reprezentate de următoarele structuri:
   a) - veniturile înregistrate în avąns;
   b) - diferenţele de conversie-pasiv.

a) ***Veniturile înregistrate în avans*** reprezintă venituri înregistrate în avans (devans), reprezentând încasări anticipate ale unor lucrări sau servicii, dar care nu vor afecta rezultatele exerciţiului financiar curent, ci perioade sau exerciţii viitoare.

Din categoria veniturilor înregistrate în avans fac parte:

- - chirii şi locaţii de gestiune încasate sau alte venituri realizate în avans, pe bază de documente de consemnare a lor;
- - abonamente, asigurări şi alte încasări anticipate;
- - încasări din vânzarea de locuinţe cu plata în rate, ce privesc perioadele viitoare etc.

Din simpla enumerare a structurilor de venituri înregistrate în avans, se poate observa, că ele includ, atât **veniturile anticipate**, cât şi **veniturile de realizat**.

b) ***Diferenţele de conversie-pasiv*** sunt diferenţe favorabile de curs valutar şi se produc ori de câte ori cursul valutar, la data lichidării, faţă de data înregistrării în contabilitate, creşte în cazul creanţelor şi, respectiv, scade în cazul datoriilor.

Din această cauză, diferenţele de conversie-pasiv se mai numesc şi **profituri latente**.

Diferenţele de conversie-pasiv se manifestă în următoarele situaţii:

- - atunci când are loc o scădere a datoriilor exprimate în devize, ca urmare a scăderii cursului valutar al monedelor străine, în raport cu moneda naţională;
- - atunci când are loc o creştere a creanţelor exprimate în devize, ca urmare a creşterii cursului valutar al monedelor străine, în raport cu moneda naţională.

ATENŢIE!

Diferenţele de conversie	reprezintă deci diferenţe în plus sau în minus, rezultate din compararea unor datorii (de plătit) în devize, evaluate la data încheierii bilanţului (de regulă la sfârşitul exerciţiului financiar), cu aceleaşi datorii sau creanţe, evaluate la data înregistrării lor efective în contabilitate, pe baza cursului valutar existent la data respectivă.

Activele şi pasivele de regularizare sub forma **diferenţelor de conversie-activ** se înscriu în activul bilanţului de închidere a exerciţiului financiar, iar **diferenţele de conversie-pasiv** se înscriu în pasivul bilanţului de închidere a exerciţiului financiar.

La începutul anului următor, adică al următorului exerciţiu financiar, **diferenţele de conversie se anulează**, atât datoriile, cât şi creanţele pe care le-a avut agentul economic, revenind la starea lor iniţială, respectiv, la situaţia existentă, la data înregistrării lor în contabilitate.

I.5. Procese economice: venituri, cheltuieli, rezultate

Din cele prezentate până în acest stadiu, a rezultat faptul că în obiectul de studiu al contabilităţii se studiază două mari structuri în legătură cu patrimoniul agenţilor economici şi anume:

A. - Existenţa şi starea patrimoniului;

B. - Mişcarea şi transformarea masei patrimoniale, ca urmare a participării patrimoniului la circuitul economic.

A. ***Existenţa şi starea patrimoniului*** poate fi reflectată sintetic (pe baza cunoştinţelor acumulate până în prezent), prin intermediul următoarelor scheme şi relaţii:

a) - ***Schema patrimoniului***

AGENT ECONOMIC
(titular de patrimoniu)

↓

PATRIMONIUL AGENTULUI ECONOMIC

↓ ↓

BUNURI ŞI VALORI ECONOMICE (Patrimoniu economic) = **DREPTURI ŞI OBLIGAŢII (DATORII)** (Patrimoniu juridic)

b) ***Echilibrul intern al patrimoniului***

$$B = D + O$$

în care:

B - bunuri şi valori economice, ca obiecte de drepturi şi obligaţii;

D - drepturi patrimoniale (drepturi cu valoare economică);

O - obligaţii patrimoniale (obligaţii sau datorii cu valoare economică).

În baza relaţiei prezentate rezultă:

$$D = B - O$$

În contabilitate **drepturile (D)** sunt echivalente **patrimoniului net (PN)**.

Dacă:

$$D \Leftrightarrow PN \quad \text{şi} \quad D = B - O$$

Rezultă:

$$PN = B - O$$

Patrimoniul net (PN) reflectă gradul de independenţă financiară a agentului economic şi se apreciază că este bun atunci când obligaţiile agentului economic sunt relativ mici.

Se admite sau se apreciază, ca o condiţie minimă a independenţei financiare, ca patrimoniul net să fie mai mare sau cel puţin egal cu obligaţiile (datoriile).

Condiţie de independenţă financiară:

$$PN \geq 0$$

în care:

PN - patrimoniul net ;

O - obligaţiile (datoriile agentului economic) .

c) ***Categoriile de activ şi pasiv patrimonial*** se definesc, pornind de la ecuaţia:

$$B = D + O$$

Bunurile şi valorile, ca obiecte de drepturi şi obligaţii (B), adică termenul din partea stângă a ecuaţiei, constituie **structura patrimonială de ACTIV (A)**.

Drepturile şi obligaţiile cu valoare economică, adică categoriile din partea dreaptă a ecuaţiei, constituie **structura patrimonială de PASIV (P)**.

d) ***Ecuaţia generală a patrimoniului***

Dacă:

$$B = D + O$$

Dacă:

B ⇔ A şi **D + O ⇔ P**

Rezultă:

ACTIV (A) = PASIV (P)

e) ***Situaţia netă a patrimoniului (patrimoniul net)*** poate fi calculată şi în funcţie de noile categorii patrimoniale, respectiv:

PN = A - O

în care:

PN - situaţia netă a patrimoniului (drepturi cu valoare economică);
A - Activ patrimonial;
O - obligaţii cu valoare economică.

sau:

A = O + PN

în care:

A - Activ patrimonial;
O - obligaţii cu valoare economică;
PN - patrimoniul net.

Abordată prin prisma capitalului, relaţia de mai sus capătă următoarea formă:

C_P = A - O

în care:

C_P - capital propriu al agentului economic ;
A - Activ patrimonial ;
O - obligaţii cu valoare economică .

f) ***Situaţia financiară a agentului economic***

Patrimoniul firmei, privit din punct de vedere financiar, se prezintă astfel:

ACTIV PATRIMONIAL **ALOCĂRI - UTILIZĂRI**	**PASIV PATRIMONIAL** **SURSE - FINANŢĂRI**
I - ACTIVE FIXE (IMOBILIZĂRI)	I - CAPITAL PERMANENT 1. Capitaluri proprii 2. Datorii pe termen mediu şi lung
II - ACTIVE CIRCULANTE	II - DATORII PE TERMEN SCURT
III- ALTE STRUCTURI DE ACTIV	III- ALTE STRUCTURI DE PASIV
TOTAL ACTIV	**TOTAL PASIV**

în care:

$$CP = Cp + DTLM$$

în care:

CP - capital permanent;
Cp - capitaluri proprii;
DTLM - datorii pe termen lung şi mediu.

g) ***Situatia ecuatiei financiare***

$$CP + I = Ac + DTS$$

în care:

CP - capital permanent;
I - imobilizări (active fixe);
Ac - active circulante;
DTS - datorii pe termen scurt.

Se consideră o situație financiară bună sau pozitivă, atunci când:

$$CP > I$$

în care:

CP - capital permanent;
I - imobilizări (active fixe).

B. ***Mişcările şi transformările masei patrimoniale (procesele economice)***

Mişcările şi transformările care au loc în structura internă a patrimoniului se reflectă sub forma unor modificări cantitative şi calitative în masa patrimoniului.

Ansamblul mişcărilor şi transformărilor patrimoniale, datorate participării acestuia la circuitul economic, se reflectă cu ajutorul următoarelor categorii economice:

- - cheltuieli;
- - venituri;
- - rezultate.

I.5.1. Cheltuielile unității patrimoniale

În sensul general, **cheltuielile** reprezintă modul de angajare, consumare sau de plată a resurselor economice, de către un agent economic, în vederea desfăşurării unei anumite activități economice (de producție, comercializare etc.).

Conform reglementărilor legale, **cheltuielile unității patrimoniale** reprezintă sumele sau valorile plătite pentru următoarele operațiuni economice:

- - consumurile, lucrările executate şi serviciile prestate de care beneficiază agentul economic;
- - cheltuielile de personal (cheltuieli cu munca vie);
- - executarea unor obligații legale sau contractuale de către unitatea patrimonială;
- - cheltuielile excepționale;
- - amortizările şi provizioanele constituite;
- - valoarea contabilă a activelor cedate (vândute), distruse sau dispărute.

În vederea uşurării studiului, analizei şi evidenței lor, metoda contabilității clasifică (grupează) cheltuielile după mai multe criterii, dintre care, cel mai important criteriu este **activitatea care generează cheltuielile**, în baza căreia, cheltuielile sunt grupate după **natura lor**, astfel:

1. - cheltuieli de exploatare;
2. - cheltuieli financiare;
3. - cheltuieli excepționale;
4. - cheltuieli cu amortizările şi provizioanele;
5. - cheltuieli cu impozitul pe profit.

1. ***Cheltuielile de exploatare*** cuprind, în structura lor, următoarele categorii de cheltuieli:

- cheltuieli privind consumurile de materii prime şi materiale auxiliare, combustibilul, ambalaje, piese de schimb, semințe şi materiale de plantat, furaje şi alte materiale consumabile, costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate sau uzura acestora, costul de achiziție al materialelor nestocate trecute direct asupra cheltuielilor, costul de achiziție al energiei electrice şi apei consumate, costul de achiziție al animalelor şi păsărilor, precum şi costul mărfurilor vândute;
- cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terți;
- cheltuieli cu chirii, redevențe şi locații de gestiune;
- cheltuieli cu studii şi cercetări, inclusiv sumele plătite pentru contractele de cercetare;
- cheltuieli cu alte servicii executate de terți (colaboratori, comisioane, inclusiv cele plătite agenților economici, cu activitate de comerț exterior);
- cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate;
- cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal, deplasări, detaşări şi transferări;
- cheltuieli poştale şi de telecomunicații;
- cheltuieli cu serviciile bancare, de asigurări etc.;
- cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate;
- cheltuieli cu personalul, respectiv salariile şi alte drepturi de personal, asigurările şi protecția socială, contribuția unității la asigurările sociale, la fondul de sănătate şi la fondul de şomaj, cheltuielile cu pregătirea şi perfecționarea profesională, precum şi alte cheltuieli cu personalul, suportate de unitatea patrimonială;
- alte cheltuieli de exploatare.

2. ***Cheltuielile financiare*** cuprind următoarele categorii de cheltuieli:

- pierderile din creanţe, legate de participaţii;
- pierderile din vânzarea titlurilor de plasament;
- diferenţe nefavorabile de curs valutar din operaţiunile curente şi disponibilităţile în devize;
- dobânzile curente, aferente creditelor primite şi altor datorii, privind exerciţiul financiar în curs;
- sconturile acordate clienţilor;
- alte cheltuieli financiare.

3. ***Cheltuielile excepţionale*** reprezintă acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală, curentă, a agentului economic, şi se referă, fie la **operaţiuni de gestiune** (amenzi, imputaţii, despăgubiri, perisabilităţi şi lipsuri de inventar, donaţii şi subvenţii acordate, inclusiv preluările şi donaţiile făcute în scopuri umanitare, precum şi pentru sprijinirea activităţilor sociale, culturale şi sportive, pierderi din debitori diverşi etc.), fie la **operaţiuni de capital** (valoarea contabilă a imobilizărilor cedate) şi alte cheltuieli excepţionale.

4. ***Cheltuielile cu amortizările şi provizioanele*** se grupează în funcţie de natura cheltuielilor (de exploatare, financiare, excepţionale), după caz, şi cuprind:

- amortizarea imobilizărilor necorporale;
- amortizarea imobilizărilor corporale;
- provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli;
- provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor;
- provizioanele pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie;
- provizioanele pentru deprecierea creanţelor;
- provizioanele pentru deprecierea titlurilor de plasament;
- provizioanele reglementate;
- amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor.

5. ***Cheltuieli cu impozitul pe profit,*** care cuprind impozitul pe profit, calculat potrivit legii.

Structura cheltuielilor poate fi dezvoltată şi **după destinaţia** lor, cunoscută şi sub numele de **structură de cheltuieli pe articole de calculaţie**, din care menţionăm:

- materii prime şi materiale consumabile;
- salarii;
- contribuţia la fondul de asigurări sociale;
- contribuţia la fondul iniţial de sănătate;
- contribuţia la fondul de şomaj;
- cheltuieli comune secţiilor de fabricaţie;
- cheltuieli generale ale întreprinderii;
- alte cheltuieli.

Unii autori şi specialişti în domeniul contabilităţii consideră că **realizarea cheltuielilor** (operaţiuni patrimoniale referitoare la cumpărarea şi utilizarea bunurilor economice) se derulează în patru etape, respectiv:

- ***angajarea cheltuielilor*** (cumpărarea de bunuri şi angajarea faţă de furnizor);
- ***plata*** unei sume de bani sau a unui echivalent;
- ***comsumul***, respectiv utilizarea bunurilor economice în interesul agentului economic;
- ***încorporarea*** cheltuielilor şi decontarea lor în cadrul rezultatelor exerciţiului financiar.

I.5.2. Veniturile unităţii patrimoniale

Veniturile unităţii patrimoniale reflectă, de regulă, valorile primite sau care urmează a fi primite de către agentul economic, ca echivalent al vânzării bunurilor materiale, serviciilor şi decontării lucrărilor executate.

Principalele elemente care formează veniturile unităţii patrimoniale sunt sumele sau valorile încasate sau de încasat, provenite din următoarele operaţii:

- livrări de bunuri;
- prestări de servicii;
- executarea de lucrări;
- alte avantaje pe care unitatea patrimonială a consimţit să le primească;
- executarea unei obligaţii legale sau contractuale din partea terţilor;
- venituri excepţionale;
- venituri din producţia stocată;
- venituri din producţia imobilizată;
- venituri din diminuarea sau anularea provizioanelor;
- preţul de vânzare al activelor cedate (vândute).

Potrivit legii, contabilitatea veniturilor se ţine pe categorii de venituri, **după natura lor**, şi se clasifică sau se grupează astfel:

1) venituri din exploatare;
2) venituri financiare;
3) venituri excepţionale;
4) venituri din diminuarea sau anularea provizioanelor.

1. ***Veniturile din exploatare*** cuprind următoarele categorii de venituri:
   - venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate şi serviciilor prestate;
   - venituri din producţia stocată;
   - venituri din producţia de imobilizări corporale şi necorporale;
   - venituri din subvenţii de exploatare;
   - venituri realizate în avans;
   - alte venituri din exploatarea curentă.
2. ***Veniturile financiare*** cuprind următoarele categorii de venituri:
   - venituri din participaţii;
   - venituri din alte imobilizări financiare;
   - venituri din creanţe imobilizate;

- venituri din titluri de plasament;
- venituri din diferențe de curs valutar;
- venituri din dobânzi;
- venituri din sconturi obținute;
- alte venituri financiare.

3. ***Veniturile excepționale*** reprezintă acele venituri ale agentului economic care nu sunt legate de activitatea normală, curentă, a unității patrimoniale şi se referă, fie la operațiuni de exploatare, fie la operațiuni de capital, din această categorie de venituri făcând parte:

- despăgubirile şi penalitățile încasate;
- veniturile din cedarea (vânzarea) activelor;
- cotele părți de subvenții pentru investiții virate la rezultatul exercițiului;
- alte venituri excepționale (donații, salarii neridicate şi prescrise etc.).

4. ***Veniturile din diminuarea sau anularea provizioanelor***. La această categorie de venituri facem precizarea că diminuarea sau anularea provizioanelor constituite se înregistrează la **venituri de exploatare**, **venituri financiare** sau **venituri excepționale**, în cazurile în care nu se mai justifică menținerea provizioanelor constituite.

ATENȚIE!

Prin însumarea veniturilor rezultate din livrări de bunuri, executarea de lucrări, prestări de servicii şi alte venituri din exploatare, mai puțin rabaturile, remizele şi alte reduceri acordate clienților, se obține indicatorul economic cunoscut sub numele de **cifra de afaceri**, indicator important în analizele economico-financiare ale agenților economici.

Menționăm, totodată, că cheltuielile şi veniturile determinate de operațiunile de asociere în participație, ale agenților economici, se contabilizează distinct de către unul din asociați, conform prevederilor contractului de asociere.

De asemenea, la sfârşitul perioadei de raportare, cheltuielile şi veniturile înregistrate, în funcție de natura lor, se transmit pe bază de decont, fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.

I.5.3. Rezultatul exercițiului financiar

Rezultatul exercițiului financiar se obține prin compararea veniturilor şi a cheltuielilor, la sfârşitul perioadei de raportare.

În acest sens, toate conturile de cheltuieli şi conturile de venituri, în care se înregistrează, funcție de natura lor, cheltuielile, respectiv veniturile perioadei, se închid provizoriu, prin **rezultatul exercițiului financiar**.

Rezultatul exercițiului financiar poate îmbrăca, de regulă, două forme:

- profit
- pierdere

Am făcut menţiunea că rezultatul exerciţiului financiar îmbracă, de regulă, cele două forme, deoarece este posibilă şi manifestarea unei a treia forme, respectiv, **rezultatul nul**, care poate să apară în situaţiile când există o egalitate perfectă între veniturile şi cheltuielile perioadei (situaţie foarte rară).

În principiu, rezultatul exerciţiului financiar se determină ca diferenţă între veniturile şi cheltuielile exerciţiului financiar, indiferent de data încasării sau plăţii lor.

REZULTAT = VENITURI – CHELTUIELI
(R) (V) (CH)

sau

CH ± R = V

în care:

R - rezultatul exerciţiului ;
V - veniturile care stau la baza calculării rezultatului ;
CH - cheltuielile care stau la baza determinării rezultatului .

Dacă se au în vedere cele două ecuaţii fundamentale ale metodei contabilităţii, respectiv:

Ecuaţia situaţiei patrimoniului:

ACTIV = PASIV

şi

Ecuaţia rezultatului:

CHELTUIELI ± REZULTAT = VENITURI

Rezultă: **egalitatea fundamentală a contabilităţii**, sub forma următoarei relaţii de calcul:

ACTIV + CHELTUIELI = PASIV + VENITURI
(A) (CH) (P) (V)

sau

B + CH = (D + O) + V

în care:

B - bunuri şi valori economice;
CH - cheltuielile exercițiului;
D - drepturile cu valoare economică;
O - obligațiile cu valoare economică;
V - veniturile exercițiului.

În principiu, rezultatele financiare se pot determina separat pe cele trei structuri, respectiv :

- rezultate din activitatea de exploatare;
- rezultate din operațiuni financiare;
- rezultate din operațiuni excepționale.

a) Rezultatele din activitatea de exploatare se determină prin compararea (diferența) veniturilor din exploatare cu cheltuielile activității de exploatare, respectiv :

$$\mathbf{R_e = V_e - CH_e}$$

în care :

R_e - rezultatul din exploatare;
V_e - veniturile din activitățile de exploatare;
Ch_e - cheltuielile din activitatea de exploatare.

b) Rezultatele din operațiunile financiare se determină prin cumpărarea (diferența) veniturilor obținute din operațiunile financiare cu cheltuielile financiare, respectiv :

$$\mathbf{R_f = V_f - CH_f}$$

în care :

R_f - rezultatul din operațiuni financiare;
V_f - veniturile din operațiuni financiare;
CH_f - cheltuielile financiare.

c) Rezultatele excepționale se determină prin compararea (diferența) veniturilor excepționale cu cheltuielile excepționale, respectiv:

$$\mathbf{R_{ex} = V_{ex} - CH_{ex}}$$

în care :

R_{ex} - rezultatul din operațiuni excepționale;
V_{ex} - venituri din operațiuni excepționale;
Ch_{ex} - cheltuieli excepționale.

Cele trei forme de rezultate ale activității economico-financiare ale unui agent economic au fost prezentate într-o formă didactică, în realitate, contabilitatea românească abordează rezultatul exercițiului financiar, în următoarele structuri :

1. rezultatul curent;
2. rezultatul excepțional;
3. impozitul pe profit.

1. ***Rezultatul curent*** reprezintă diferența dintre **veniturile din operațiunile curente** (veniturile din exploatare şi veniturile financiare) şi **cheltuielile din operațiuni curente** (cheltuielile de exploatare şi cheltuielile financiare), respectiv:

$$R_c = V_c - CH_c$$

în care:

R_c - rezultatul curent;
V_c - veniturile curente;
CH_c - cheltuielile curente.

Din care:

$$V_c = V_e + V_f$$

în care:

V_c - veniturile curente;
V_e - venituri din exploatare;
V_f - venituri financiare.

şi:

$$CH_c = CH_e + CH_f$$

în care:

CH_c - cheltuieli curente;
CH_e - cheltuieli de exploatare;
CH_f - cheltuieli financiare.

2. ***Rezultatul excepțional*** reprezintă diferența dintre veniturile excepționale şi cheltuielile excepționale, ca urmare a operațiunilor efectuate de agentul economic, care nu sunt legate de activitatea curentă, normală, a acestuia, respectiv

$$R_{ex} = V_{ex} - CH_{ex}$$

în care:

R_{ex} - rezultatul excepțional;
V_{ex} - veniturile excepționale;
CH_{ex} - cheltuielile excepționale.

Conform legii, în contabilitate, profitul sau pierderea se stabileşte lunar, iar rezultatul exercițiului financiar reprezintă ***soldul final al contului de profit şi pierdere,*** supus repartizării.

ATENȚIE!

Pentru înțelegerea categoriei economice de **rezultat al exercițiului financiar**, trebuie să facem câteva mențiuni:

Rezultatul exercițiului financiar are două componente:

- o **componentă contabilă**, care este reflectată prin **rezultatul contabil** al exercițiului financiar;
- o **componentă fiscală**, care este reflectată prin **rezultatul final** al exercițiului financiar.

Am făcut această precizare pentru a determina fidel locul pe care îl ocupă cea de-a treia componentă a rezultatului exercițiului financiar, respectiv, **impozitul pe profit**.

Rezultă că pentru determinarea rezultatului exercițiului financiar va trebui să calculăm, în ordine, cele două rezultate menționate, respectiv:

- ***rezultatul contabil*** al exercițiului financiar;
- ***rezultatul fiscal*** al exercițiului financiar.

Rezultatul contabil al exercițiului financiar poate fi determinat, în baza elementelor pe care le cunoaştem până în prezent, respectiv, în baza **rezultatului curent** şi al **rezultatului exceptional**, el fiind **o sumă algebrică** a acestor rezultate.

Rezultă:

$$\mathbf{RC = \pm R_c \pm R_{ex}}$$

în care:

RC	- rezultatul contabil al exercițiului financiar
$\mathbf{R_c}$	- rezultatul curent al exercițiului
$\mathbf{R_{ex}}$	- rezultatul excepțional

Relația prezentată poate fi dezvoltată în elementele ei componente, astfel:

$$\mathbf{RC = \pm R_c \pm R_{ex} = (\pm R_e \pm R_f) \pm R_{ex} =}$$
$$\mathbf{= \pm [(V_e - CH_e) \pm (V_f - CH_f)] \pm (V_{ex} - CH_{ex})}$$

Făcând abstracție de gruparea veniturilor şi cheltuielilor, în venituri şi cheltuieli de exploatare, venituri şi cheltuieli financiare, respectiv, venituri şi cheltuieli excepționale,

putem considera că **rezultatul contabil**, înainte de impozitare, se poate determina după relaţia:

$$RC = (V_r - CH_r) + CH_i$$

în care:

RC - rezultatul contabil înainte de impozitare;
V_r - veniturile realizate;
CH_r - cheltuielile corespondente veniturilor realizate;
CH_i - cheltuielile cu impozitul pe profit calculat şi evidenţiat în cursul exerciţiului.

3. ***Impozitul pe profit*** reprezintă pentru agentul economic o **cheltuială de natură fiscală**, care se are în vedere la determinarea profitului brut.

Pentru înţelegerea categoriei de **impozit pe profit**, facem următoarele precizări:

a) aşa cum s-a menţionat, rezultatul exerciţiului, la modul general, se determină ca o diferenţă între veniturile şi cheltuielile perioadei, rezultând următoarele situaţii:

a_1) ***Rezultat pozitiv*** se obţine în toate situaţiile când veniturile perioadei sunt mai mari decât cheltuielile perioadei, rezultatul numindu-se **profit brut** (P_b), astfel:

Dacă:

$$V > CH \Rightarrow P_b = V - CH$$

în care:

V - veniturile perioadei;
CH - cheltuielile pentru realizarea veniturilor;
P_b - profitul brut.

Rezultă deci că **profitul brut (P_b)** se calculează ca o diferenţă dintre veniturile (mai mari) şi cheltuielile (mai mici) ale perioadei luate în calcul.

a_2) ***Rezultat negativ*** se obţine în toate situaţiile când veniturile perioadei sunt mai mici decât cheltuielile, rezultatul numindu-se **pierdere (p)**, astfel:

$$CH > V \Rightarrow p = CH - V$$

în care:

p - pierderea înregistrată de agentul economic

Rezultă deci că **pierderea (p)** se calculează ca o diferenţă dintre cheltuielile pentru realizarea veniturilor (mai mari) şi veniturile perioadei (mai mici).

a_3) ***Rezultat nul*** se obţine în toate situaţiile când veniturile perioadei sunt egale cu cheltuielile pentru realizarea veniturilor (situaţie foarte rară, dar posibilă), rezultatul numindu-se **rezultat nul** (Ø), astfel:

$$\mathbf{V = CH \Rightarrow Ø = V - CH = 0}$$

în care:

Ø - rezultat nul.

ATENȚIE!

Rezultatul nul nu înseamnă nici profit şi nici pierdere pentru agentul economic, însă suntem de părere că, din punct de vedere ***macroeconomic***, este un rezultat bun, în sensul că el acoperă toate impozitele şi taxele la bugetul centralizat al statului, cu excepția impozitului pe profit şi, desigur, al profitului întreprinzătorului (abordare microeconomică).

b) ***Profitul*** îmbracă două forme:

- profit brut;
- profit net.

Profitul brut, aşa cum s-a putut observa, se obține în cazul unui rezultat pozitiv, adică:

$$\mathbf{P_b = V - CH \ / \ V > CH}$$

Deoarece toate activitățile economice se desfăşoară în cadrul teritoriului reprezentând **statul**, care garantează şi reglementează desfăşurarea activităților economice, agenții economici sunt supuşi unor contribuții la bugetul statului, sub forma **impozitului pe profit**.

Deci, aşa cum s-a făcut precizarea, ***impozitul pe profit*** reprezintă pentru agentul economic o cheltuială de natură fiscală, care se determină lunar, cumulat de la începutul anului, sub forma unui procent, calculat asupra profitului brut şi se varsă trimestrial, la bugetul statului.

Rezultă:

$$\mathbf{I_p = \frac{P_b \times C_{Ip}}{100}}$$

în care:

$\mathbf{I_p}$ - impozitul pe profit ;
$\mathbf{P_b}$ - profitul brut ;
$\mathbf{C_{Ip}}$ - cota de impozit pe profit (conform legislației actuale această cotă este de 38%, cu excepțiile prevăzute de lege) .

Cunoscând cheltuielile cu impozitul pe profit, putem determina **profitul net** (P_n), după următoarea relaţie de calcul:

$$P_n = P_b - I_p$$

în care:

P_n - profitul net ;
P_b - profitul brut ;
I_p - impozitul pe profit .

Menţionăm, în acest sens, că ceea ce se repartizează acţionarilor sau asociaţilor, inclusiv celelalte destinaţii stabilite de lege, cu excepţia rezervelor legale, este **profitul net**.

Având în vedere cele prezentate, putem reveni la cele două aspecte ale **rezultatului exerciţiului financiar**, respectiv, rezultatul contabil şi rezultatul fiscal.

Rezultatul contabil reprezintă suma globală a profitului sau pierderii înregistrate în contabilitate de agentul economic, înainte de impozitarea pe profit.

Rezultatul fiscal reprezintă profitul impozabil sau pierderea fiscală a exerciţiului financiar, determinat potrivit regulilor fiscale, care se calculează după următoarea relaţie de calcul:

$$P_i = V_r - CH_r + CH_n - D_f$$

în care:

P_i - profitul impozabil;
V_r - veniturile realizate;
CH_r - cheltuielile făcute de agentul economic pentru realizarea veniturilor;
CH_n - cheltuieli nedeductibile fiscal;
D_f - deduceri fiscale.

Cheltuielile nedeductibile fiscal sunt:

- impozitul pe profitul datorat şi impozitul pe venitul realizat în străinătate;
- amenzile şi penalităţile;
- cheltuielile pentru protocol, care depăşesc limitele legale;
- rezervele şi provizioanele constituite peste limitele legale;
- cheltuielile de sponsorizare, care depăşesc limitele legale;
- cheltuielile cu dobânzile sau alte sume care depăşesc limitele cheltuielilor considerate deductibile, conform actelor normative în vigoare.

În categoria **deducerilor fiscale** se includ:

- dividendele primite de la o altă persoană juridică română;
- sumele reprezentând **fondul de rezervă**, în limita a 5% din profitul contabil anual (profitul brut), fără a depăşi 20% din capitalul social al agentului economic autohton, sau 25% din capitalul agenţilor economici cu capital mixt (român şi străin);

- veniturile din provizioane, pentru care nu s-a admis deducerea;
- alte structuri stabilite prin actele normative în vigoare.

Relaţia de calcul pentru determinarea impozitului pe profit care trebuie plătit, pentru o lună sau perioadă de gestiune (trimestru, de exemplu), este următoarea:

$$\mathbf{I_{pp} = I_{pc} - I_{plp}}$$

în care:

$\mathbf{I_{pp}}$ - impozitul pe profit, **de plătit** pe luna (perioada) în curs;
$\mathbf{I_{pc}}$ - impozitul pe profit calculat asupra profitului impozabil, **cumulat** de la începutul anului;
$\mathbf{I_{plp}}$ - impozitul aferent profitului impozabil, cumulat până la sfârşitul lunii (perioadei) precedente.

De asemenea, trebuie precizat faptul că legislaţia românească acordă unele **facilităţi fiscale**, în următoarele situaţii:

- pentru agenţii economici care angajează persoane handicapate;
- pentru investitorii străini şi autohtoni, în condiţiile precizate de lege;
- pentru modernizări şi retehnologizări etc.

Sintetizând cele prezentate la acest subcapitol al proceselor economice, putem sublinia faptul că rezultatele exerciţiului financiar, determinat prin compararea veniturilor şi rezultatelor, influenţează **patrimoniul agentului economic**, în sensul creşterii sau reducerii sale, astfel:

- ***Profitul*** - reflectă o creştere a activului în momentul N_1 (prezent), faţă de momentul N_0 (trecut).
- ***Pierderea*** - reflectă o creştere a pasivului în momentul N_1 (prezent), faţă de momentul N_0 (trecut).

Dimensiunea profitului sau pierderii calculate este integrată la sfârşitul lunii (perioadei) în ecuaţia fundamentală de reflectare a patrimoniului, respectiv:

$$\mathbf{ACTIV\ (A) = PASIV\ (P)}$$

Având în vedere că rezultatul final al activităţii este integrat la sfârşitul exerciţiului financiar, în economia patrimonială, producând, fie mărirea patrimoniului, fie micşorarea lui, înseamnă că rezultatul exerciţiului poate fi privit ca o sursă de finanţare.

Acest lucru poate fi reflectat prin intermediul următoarei relaţii de calcul:

$$\mathbf{R = C_{P(N1)} - C_{P(N0)}}$$

în care:

R- rezultatul exerciţiului;
$\mathbf{C_{p(N1)}}$ - capitalurile proprii la sfârşitul exerciţiului curent, adică la momentul prezent (N_1);

$C_{p(N0)}$ - capitalurile proprii la sfârşitul exercițiului trecut (momentul N_0).

Subliniem, de asemenea, încă o dată că, în cadrul patrimoniului reflectat în contabilitate, cu ajutorul bilanțului contabil, ***rezultatul obținut apare în pasivul bilanțului (patrimonial)***, fie sub formă de profit (sursă proprie de finanțare a elementelor de activ), fie sub formă de pierdere, ca post rectificativ, prin care se corectează, prin scădere, mărimea capitalurilor proprii.

Capitolul II

METODA CONTABILITĂȚII

II.1. Sfera de aplicare a obiectului contabilității

Aşa cum s-a făcut precizarea, specific obiectului contabilității este studierea existenței stării şi mişcării elementelor patrimoniale, prin prisma unei unități economice, privită ca titular de patrimoniu.

Totalitatea bunurilor materiale şi băneşti, gestionate de o unitate economică, în calitatea ei de subiect de drept, precum şi rezultatele folosirii acestora, alcătuiesc ***patrimoniul***, în sensul economic al acestuia.

De asemenea, din punct de vedere juridic, patrimoniul reprezintă totalitatea drepturilor şi obligațiilor pe care le are o persoană fizică sau juridică (agent economic), în legătură cu bunurile şi valorile deținute.

Generalizând, se poate spune că obiectul contabilității, prin conținutul său, este grefat pe un patrimoniu.

De aici, putem trage concluzia că sfera de acțiune a obiectului contabilității cuprinde ceea ce reprezintă şi se constituie în categoria de **titular de patrimoniu**.

În România, sunt titulari de patrimoniu toate unitățile economice, instituțiile şi organizațiile publice şi private, care gestionează bunuri şi valori economice, fonduri proprii sau străine, dobândite sau realizate din avuția națională, respectiv, aduse ca aport investițional străin sau în participare cu capitalul românesc.

Datorită faptului că fiecare agent economic, titular de patrimoniu, face parte din anumite structuri orizontale şi verticale ale economiei naționale, întreaga economie națională poate fi considerată un **patrimoniu unitar**, intrând în sfera de acțiune a obiectului contabilității.

Prin **metoda contabilității**, înțelegem ansamblul de principii, procedee, instrumente şi tehnici cu ajutorul cărora se realizează procesul de cunoaştere contabilă a patrimoniului.

Procesul de cunoaştere contabilă vizează, în principal, următoarele aspecte:

- - evidența patrimoniului;
- - controlul utilizării şi conservării patrimoniului;
- - analiza activității economico-financiare a agentului economic;
- - calculul indicatorilor economico-financiari etc.

Acest **instrumentar contabil**, folosit de metoda contabilității, are ca scop principal prezentarea unei imagini fidele a patrimoniului, a situației economico-financiare şi a rezultatelor, oferind informații utile, atât managementului intern al agentului economic, pentru fundamentarea deciziilor economico-financiare, cât şi utilizatorilor externi (clienți, furnizori, investitori, instituții guvernamentale şi neguvernamentale etc.).

Dacă **obiectul contabilității** ne arată ce trebuie studiat şi cercetat de această disciplină economică, **metoda contabilității** ne arată cum trebuie realizat obiectul contabilității, bazându-se pe un sistem logic de instrumente, principii şi tehnici de lucru.

II.2. Procedeele, tehnicile şi instrumentele metodei contabilității

Contabilitatea, ca știință și aplicație practică, utilizează în procesul cunoaşterii, deci în scopul realizării obiectului ei de activitate, o serie de procedee, tehnici şi instrumente, care pot fi grupate în două mari categorii:

- ***procedee comune*** tuturor ştiinţelor sau numai anumitor discipline ştiinţifice;
- ***procedee specifice*** metodei contabilității.

A . ***Procedee, tehnici şi instrumente comune*** sunt următoarele:

a) - observația;
b) - sistematizarea;
c) - raționamentul;
d) - comparația;
e) - clasificarea;
f) - analiza;
g) - sinteza;
h) - documentarea;
i) - evaluarea;
j) - calculația.

a) ***Observația*** este procedeul care permite cunoaşterea proceselor economice care urmează a fi evidențiate în contabilitate, ca urmare a participării patrimoniului în cadrul operațiilor şi activităților economice pe care le desfăşoară agentul economic şi care se reflectă valoric şi cantitativ, în documentele contabile;

b) ***Sistematizarea*** este procedeul prin intermediul căruia se realizează gruparea şi ordonarea informațiilor culese;

c) ***Raționamentul*** este procedeul prin intermediul căruia se realizează legături şi judecăți logice, cu privire la operațiunile şi mişcările patrimoniale;

d) ***Comparația*** este procedeul prin intermediul căruia se poate face aprecierea unor structuri şi elemente contabile, prin raportarea lor la alte structuri sau elemente, din interiorul sau exteriorul sistemului luat ca bază;

e) ***Clasificarea*** este procedeul de tipizare, selectare şi grupare a fenomenelor şi proceselor economice evidențiate în contabilitate, în baza unor criterii bine determinate şi, eventual, stabilite de legiuitor;

f) ***Analiza*** este o metodă generală de cercetare a realității economice, bazată pe descompunerea unui întreg (fenomen sau proces economic) pe elementele lui componente şi studierea în parte a fiecăruia dintre aceste elemente;

g) ***Sinteza*** constă în cunoaşterea obiectelor şi a proceselor economice, pe baza reuniunii mintale sau materiale (cantitative) a elementelor obținute prin analiză şi stabilirea legăturilor dintre aceste elemente.

Atât analiza, cât şi sinteza permit sistematizarea şi detalierea operațiunilor supuse înregistrărilor contabile, respectiv, oferă posibilitatea centralizării şi generalizării operațiunilor economico-financiare şi contabile.

h) ***Documentarea*** este un procedeu comun mai multor discipline economice, potrivit căruia şi în concordanță cu actele normative în vigoare agenții economici, instituțiile şi organizațiile publice sau private, precum şi persoanele fizice, care au calitatea de

comerciant, au obligaţia să consemneze operaţiunile economice şi financiare în momentul efectuării lor, în **documente justificative**, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fişe şi alte documente contabile, după caz.

Documentaţia reprezintă deci procedeul cu ajutorul căruia se realizează observarea, consemnarea şi culegerea datelor şi informaţiilor, cu privire la patrimoniu.

Prin documentaţie şi prin culegerea datelor, se asigură datele de intrare în sistemul de cunoaştere contabilă, care, ulterior, se prelucrează după anumite reguli, în vederea obţinerii indicatorilor de sinteză privind situaţia economico-financiară a agenţilor economici, a unităţilor patrimoniale, în general.

i) ***Evaluarea*** constituie acel procedeu comun al metodei contabilităţii cu ajutorul căruia se realizează transformarea unităţilor natural-cantitative în unităţi valorice, cu ajutorul ***etalonului bănesc***.

Practic, **evaluarea** realizează exprimarea în bani a elementelor patrimoniale, a operaţiilor la care acestea participă, dând posibilitatea aducerii la acelaşi numitor a tuturor elementelor patrimoniale şi deci sintetizarea şi integrarea informaţiilor contabile, atât la nivelul agentului economic, cât şi la nivelul ramurilor economiei naţionale.

j) ***Calculaţia*** este acel procedeu comun al metodei contabilităţii, care, în baza operaţiilor şi relaţiilor de calcul matematic, permite posibilitatea însumării, centralizării şi generalizării datelor şi informaţiilor contabile.

B. Procedeele specifice ale metodei contabilităţii sunt următoarele:

- - bilanţul contabil;
- - contul;
- - balanţa de verificare a conturilor;
- - inventarierea;
- - alte documente de sinteză contabilă.

1) ***Bilanţul contabil*** este acel procedeu specific al metodei contabilităţii, cu ajutorul căruia se realizează prezentarea sintetică, la un moment dat, în expresie valorică, a patrimoniului agentului economic, sub dublu aspect:

- - sub aspectul concret, material şi al destinaţiei economice, adică sub aspectul bunurilor şi valorilor economice, ca obiecte de drepturi şi obligaţii, care formează **activul bilanţului** sau **activul patrimonial**;
- - sub aspectul surselor de formare sau de proveniență a bunurilor şi valorilor economice, adică sub aspectul drepturilor şi obligaţiilor cu valoare economică, care formează **pasivul bilanţier** sau **pasivul patrimonial**.

Bilanţul contabil este o structură contabilă complexă, el incluzând:

- - bilanţul contabil propriu-zis;
- - contul de profit şi pierderi, în cazul agenţilor economici;
- - contul de execuţie, în cazul instituţiilor publice şi private;
- - anexe la bilanţ;
- - raportul de gestiune.

2) ***Contul*** reprezintă acel procedeu specific al metodei contabilităţii, cu ajutorul căruia se urmăresc, în dinamică, mişcările economice care au loc în masa patrimoniului, respectiv gruparea şi sistematizarea acestor mişcări, pe categorii şi structuri ale patrimoniului.

Spre deosebire de bilanţul contabil, care urmăreşte existenţa patrimoniului în ansamblul său şi la un moment dat (la modul **static**), contul urmăreşte existenţa şi mişcarea fiecărui element patrimonial în parte (în dinamică).

3) ***Balanţa de verificare a conturilor*** este acel procedeu specific al metodei contabilităţii cu ajutorul căruia se realizează verificarea exactităţii înregistrărilor în conturi şi, totodată, permite centralizarea datelor înscrise în conturi.

De asemenea, balanţa de verificare a conturilor sintetice asigură gruparea şi sistematizarea datelor din conturi, care, după confruntarea cu situaţia faptică din listele de inventariere, urmează a fi preluate în bilanţul contabil.

4) ***Inventarierea*** reprezintă procedeul specific al metodei contabilităţii (o serie de specialişti consideră inventarierea drept procedeu comun) care reprezintă ansamblul operaţiunilor prin care se constată existenţa unor elemente de activ şi pasiv, cantitativ şi valoric, sau numai valoric, după caz, existente în patrimoniul agentului economic, la data la care acesta se efectuează.

La modul concret, procedeul inventarierii constă în compararea **datelor scriptice** din documentele contabile, cu **datele faptice (existenţele reale ale elementelor patrimoniale)**.

5) ***Alte documente de sinteză contabilă*** sunt procedee sau instrumente specifice ale metodei contabilităţii, care au rolul de a prezenta o imagine fidelă a patrimoniului, fiind, de regulă, anexate bilanţului contabil, conform cerinţelor stabilite de legiuitor (balanţa imobilizărilor, situaţia stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie, situaţia creanţelor şi datoriilor, situaţia provizioanelor, repartizarea profitului, constituirea şi utilizarea rezervelor, alte date informative).

Etapele sau fazele aplicării procedeelor, tehnicilor şi instrumentelor metodei contabilităţii, într-o ordine aproximativă, sunt următoarele:

Faza I - observarea şi consemnarea datelor şi informaţiilor privind patrimoniul, operaţiuni care se realizează cu ajutorul **documentelor contabile**, concepute într-un sistem propriu, specific metodei contabilităţii;

Faza II - sistematizarea, respectiv gruparea şi ordonarea datelor şi informaţiilor contabile culese, utilizându-se în acest sens **contul şi sistemul conturilor**.

Faza III - verificarea exactităţii înregistrărilor şi consemnării datelor şi informaţiilor, după obiectul contabilităţii, precum şi controlul concordanţei acestor înregistrări, cu realitatea faptică, utilizându-se în acest sens **inventarierea** şi **balanţa de verificare a conturilor**.

Faza IV - generalizarea şi sintetizarea datelor şi informaţiilor din sistemul contabil, pentru stabilirea rezultatului exerciţiului economico-financiar, ca urmare a participării patrimoniului la circuitul economic, utilizându-se în acest sens **bilantul contabil**, **contul de rezultate** şi celelalte documente de sinteză contabilă, anexă la bilanţ.

II.3. Principiile metodei contabilității

Pentru a da o imagine fidelă a patrimoniului, a situației financiare şi a rezultatelor deținute, trebuie respectate, cu bună credință, regulile privind evaluarea patrimoniului şi celelalte norme şi **principii contabile**.

După cum se poate observa, metoda contabilității presupune, pe plan teoretic, respectarea unor principii contabile, care să faciliteze procesul de cunoaştere a obiectului ei de studiu (patrimoniul agenților economici), în expresie bănească, în vederea stabilirii cu exactitate a stării şi structurii patrimoniului şi a rezultatului financiar obținut.

În acest sens, sintetizând evoluția ştiinței contabile, s-au impus în planul practicii contabile următoarele principii:

1. - principiul autonomiei;
2. - principiul patrimoniului închis (principiul gestionar);
3. - principiul dublei reprezentări;
4. - principiul dublei înregistrări;
5. - principiul documentar;
6. - principiul periodicizării sau specializării exercițiului (principiul independenței exercițiului);
7. - principiul înregistrării complete, cronologice, sistematice şi continue;
8. - principiul înregistrării sintetice şi analitice;
9. - principiul generalizării şi sintetizării informațiilor;
10. - principiul sincerității sau imaginii fidele;
11. - principiul regularității;
12. - principiul prudenței;
13. - principiul permanenței metodelor şi a evaluării;
14. - principiul continuității activității;
15. - principiul intangibilității bilanțului de deschidere;
16. - principiul necompensării;
17. - principiul stabilității şi cuantificării monetare;
18. - principiul costului istoric;
19. - principiul importanței relative (pragului de semnificație);
20. - principiul menținerii capitalului;
21. - principiul reconstituirii structurii de finanțare.

1. ***Principiul autonomiei*** este acel principiu al metodei contabilității conform căruia **agentul economic** este o entitate patrimonială distinctă, separată de acționarii sau asociații care au contribuit la formarea capitalului ei social.

Conform acestui principiu, agentul economic, în relațiile cu terții, persoane fizice sau juridice, nu este reprezentat de acționari sau asociați, ci de reprezentanții legali, numiți **administratori** [1], care asigură toate activitățile de management.

Din acest punct de vedere, **ecuația echilibrului patrimonial** poate fi reflectată şi sub forma:

$$B = D + (O_p + O_t)$$

[1] Vezi Legea nr. 31/1990, privind societățile comerciale, cu modificările ulterioare.

în care:

B - bunuri şi valori economice;
D - drepturi cu valoare economică;
$\mathbf{O_p}$ - obligaţii faţă de proprietari (asociaţi sau acţionari);
$\mathbf{O_t}$ - obligaţii faţă de terţi.

2. ***Principiul patrimoniului închis*** este acel principiu al metodei contabilităţii conform căruia ansamblul operaţiunilor economico-financiare sunt analizate şi reflectate în contabilitate de către un singur titular de patrimoniu, care gospodăreşte, administrează şi gestionează patrimoniul respectiv. Acest principiu mai este cunoscut şi sub numele de **principiu gestionar**, conform căruia reprezentarea contabilă este circumscrisă la nivelul unei entităţi patrimoniale, care posedă bunuri şi valori economice şi are drepturi şi obligaţii în legătură cu bunurile şi valorile pe care le deţine.

3. ***Principiul dublei reprezentări*** - conform căruia, patrimoniul agenţilor economici este reflectat în contabilitate, sub dublu aspect:

- sub aspect material, al bunurilor şi valorilor economice care îl compun, adică sub aspectul utilităţii şi funcţionalităţii bunurilor şi valorilor care îl compun, respectiv a destinaţiei economice, structură cunoscută sub numele de **activ patrimonial**;
- sub aspectul surselor de finanţare al bunurilor şi valorilor din activ, adică sub aspectul raporturilor de proprietate, reflectate sub formă de drepturi şi obligaţii cu valoare economică, structură cunoscută sub numele de **pasiv patrimonial**.

Dubla reprezentare a patrimoniului constituie trăsătura fundamentală a metodei contabilităţii, fiind reflectată prin **ecuaţia de echilibru** sau **ecuaţia dublei reprezentări**:

$$\mathbf{B = D + O}$$

în care:

B - bunuri şi valori economice ;
D - drepturi cu valoare economică ;
O - obligaţii cu valoare economică .

sau

$$\mathbf{A = P}$$

în care:

A - activ patrimonial ;
P - pasiv patrimonial .

După cum este cunoscut, bunurile şi valorile economice, respectiv activul patrimonial, formează categoria economică cunoscută sub numele de **patrimoniu economic**, iar drepturile şi obligaţiile, respectiv pasivul patrimonial, formează categoria economică cunoscută sub numele de ***patrimoniu juridic*** (concepţia economico-juridică a patrimoniului).

Între cele două structuri ale patrimoniului, respectiv activul şi pasivul patrimonial, există o **permanentă egalitate**, deoarece, în esenţă, ambele structuri exprimă sau evidenţiază acelaşi patrimoniu, numai că abordarea se face din puncte de vedere diferite.

În baza ecuaţiei dublei reprezentări, **echilibrul este permanent** şi datorită faptului că orice bun sau valoare economică este expresia unor drepturi şi obligaţii cu valoare economică, şi, în acelaşi timp, orice drept sau obligaţie cu valoare juridică generează bunuri şi valori economice.

Principiul dublei reprezentări stă la baza **contabilităţii în partidă dublă**.

Dubla reprezentare:

- influenţează în mod direct conţinutul şi structura bilanţului;
- stă la baza regulilor de funcţionare a conturilor;
- stabileşte ecuaţiile de echilibru pentru analiza activităţii economico-financiare a agentului economic.

Având în vedere că obiectul contabilităţii cuprinde pe lângă reflectarea existenţei şi stării sub cele două aspecte (sub aspectul material şi al surselor de finanţare) şi mişcarea şi transformarea elementelor patrimoniale, sub forma cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor, ***principiul dublei reprezentări*** capătă şi următoarea formă de echilibru:

$$\mathbf{CH \pm R = V}$$

în care:

CH - cheltuieli;
R - rezultate;
V - venituri.

4. ***Principiul dublei înregistrări*** este determinat şi se bazează pe **principiul dublei reprezentări**.

Dacă am înlocui **abordarea globală** a patrimoniului, sub forma celor două structuri, de activ şi de pasiv, conform principiului dublei reprezentări, cu o **abordare individuală** a patrimoniului, respectiv, dacă ne referim la existenţa, starea şi mişcarea individuală a fiecărui element patrimonial în parte, atunci principiul dublei reprezentări (ACTIV=PASIV) se concretizează în **principiul dublei înregistrări**, formalizat prin egalitatea:

$$\mathbf{Debit\ (D) = Credit\ (C)}$$

Debitul şi creditul reprezintă cele două structuri fundamentale ale contului, procedeu sau instrument specific al metodei contabilităţii, aşa cum **activul** şi **pasivul** constituie cele două structuri fundamentale ale **bilanţului contabil**.

După cum se cunoaşte din definiţiile date, diferenţa esenţială dintre **bilanţ** şi **cont**, ca procedee specifice metodei contabilităţii, este aceea că bilanţul reprezintă patrimoniul **în ansamblul său, adică în totalitatea elementelor patrimoniale componente**, iar cu ajutorul contului se reflectă acelaşi patrimoniu, numai că abordarea este individuală, adică **se reflectă fiecare element patrimonial în parte**.

Din acest punct de vedere, **principiul dublei înregistrări** poate fi considerat o continuare a principiului dublei reprezentări, numai că se schimbă procedeele contabile specifice utilizate, dubla reprezentare foloseşte ca procedeu specific de reflectare a patrimoniului **bilanţul contabil**, iar dubla înregistrare foloseşte ca procedeu specific de reflectare a patrimoniului **contul contabil**.

Metoda contabilităţii utilizează principiul dublei înregistrări datorită faptului că bunurile economice şi sursele de finanţare ale acestora sunt într-o continuă mişcare şi transformare, datorită operaţiilor economico-financiare la care participă patrimoniul.

Astfel, modificările intervenite în masa patrimoniului, în sensul creşterii sau scăderii acestuia, determină un raport de echivalenţă, între bunurile şi valorile economice, pe de o parte, şi sursele de finanţare, respectiv drepturile şi obligaţiile cu valoare economică, pe de altă parte.

Conform **principiului dublei înregistrări**, contabilitatea înregistrează fiecare operaţie economico-financiară, simultan sau concomitent, în cel puţin două conturi, din care, la unul din conturi, în partea de debit, iar la celălalt, în partea de credit.

5. ***Principiul documentar*** este acel principiu al metodei contabilităţii care presupune ca toate operaţiile economice şi financiare în legătură cu patrimoniul, mişcările şi modificările masei patrimoniale să fie consemnate în documente contabile (procedeul documentar).

Trebuie, totodată, precizat faptul că nu se admite înregistrarea în contabilitate a operaţiilor economico-financiare, dacă acestea nu au la bază documente contabile justificative.

Documentele contabile au un conţinut diferit, în funcţie de natura elementelor patrimoniale pe care le reflectă, de conţinutul economic al operaţiilor pe care le consemnează.

Documentele justificative trebuie să cuprindă toate elementele prevăzute în situaţia formularelor aprobate de legiuitor, respectiv[1]:

- - denumirea documentului;
- - denumirea şi sediul agentului economic;
- - numărul documentului şi data întocmirii acestuia;
- - conţinutul operaţiei economico-financiare;
- - datele cantitative şi valorice aferente operaţiei economico-financiare efectuate;
- - datele de identificare, precum şi semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operaţiei economico-financiare, ale persoanelor cu atribuţii de control financiar preventiv şi ale persoanelor abilitate legal să aprobe operaţiile respective;
- - alte elemente care să asigure consemnarea completă a operaţiilor în documentele justificative şi contabile.

Înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informaţiile prevăzute în normele legale în vigoare.

Înscrisurile provenite din relaţiile comerciale cu persoanele fizice pot fi înregistrate în contabilitate numai dacă se face dovada întrării în gestiune a bunurilor şi valorilor respective,

---

[1] Ministerul Finanţelor - Norme metodologice pentru întocmirea şi utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă şi modelele acestora, Ed. Economică, Bucureşti, 1998.

şi numai dacă la baza operaţiilor stau ***contracte sau convenţii*** încheiate cu respectarea normelor legale în vigoare.

6. ***Principiul periodicizării sau specializării exerciţiilor economico-financiare*** (principiul independenţei exerciţiului) este acel principiu al metodei contabilităţii care cere ca datele şi informaţiile contabile să fie precis delimitate în timp (lună, trimestru, semestru, an calendaristic).

De regulă, exerciţiul economico-financiar începe la data de 01 ianuarie şi se încheie la data de 31 decembrie, cu excepţia primului an de funcţionare a agentului economic, când începerea exerciţiului economico - financiar coincide cu data înfiinţării, respectiv al înregistrării la Registrul Comerţului.

Conform acestui principiu, fiecare exerciţiu economico-financiar este independent, separat de exerciţiile trecute sau viitoare, evidenţiind toate cheltuielile şi veniturile la **momentul angajării şi dobândirii lor**, şi **nu la momentul plăţii sau încasării efective**.

Acest principiu mai este cunoscut şi sub numele de **principiul independenţei exerciţiului**, care presupune delimitarea în timp a veniturilor şi a cheltuielilor aferente unităţii patrimoniale, pe măsura angajării acestora şi trecerii lor la rezultatul exerciţiului la care se referă.

7. ***Principiul înregistrării complete, cronologice, sistematice şi continue*** este acel principiu al metodei contabilităţii care cere, ca în circuitul şi fluxul contabil, privind patrimoniul aferent unei perioade de timp, să se cuprindă, în mod necesar, toate operaţiile şi informaţiile contabile, care au avut loc în acel interval de timp, în ordinea lor cronologică, adică a succesiunii lor în timp.

De asemenea, cunoaşterea contabilă presupune gruparea, ordonarea şi sistematizarea operaţiilor economico-financiare, în raport cu elementele structurii patrimoniului.

Înregistrarea cronologică a operaţiilor economico-financiare, permite însumarea valorică a tuturor modificărilor intervenite în masa patrimoniului şi a rezultatelor financiare, determinând rulajul tuturor operaţiilor economico-financiare care au avut loc în cursul unei perioade de gestiune sau exerciţiu financiar.

Documentul contabil în care se face consemnarea cronologică a operaţiilor economico-financiare, care au loc în cursul unei perioade de gestiune, este **Registrul jurnal**.

Desigur, pentru înregistrări cronologice se folosesc şi alte documente contabile, cum ar fi, de exemplu, **Notele de contabilitate**.

Înregistrarea sistematică permite ordonarea şi gruparea operaţiilor economice, după conţinutul lor economic, asigurând evidenţa individuală a fiecărui element de patrimoniu, sub următoarele aspecte:

- - existenţa iniţială (la începutul perioadei de gestiune);
- - intrări (creşteri, majorări);
- - ieşiri (scăderi, micşorări);
- - existenţa finală (la sfârşitul perioadei de gestiune).

Alimentarea cu informaţii pentru asigurarea înregistrării sistematice se face cu ajutorul documentelor de înregistrare cronologică, adică din Registrul jurnal sau Notele de contabilitate (Note contabile).

Documentele pentru înregistrarea sistematică sunt **Fişele de cont** sau **Registrul Cartea-mare**, document contabil obligatoriu, în care se înscriu, lunar, direct sau prin regrupare pe conturi corespondente, înregistrările efectuate în **Registrul-jurnal**, stabilindu-se situaţia fiecărui cont, respectiv, soldul iniţial (existenţele iniţiale), rulajele debitoare, rulajele creditoare şi soldul final (existenţa finală).

Aspectul continuităţii cere ca pe planul metodei contabile, pentru fiecare element patrimonial în parte şi pe total patrimoniu, să se respecte următoarea ecuaţie:

$$S_i + I - E = S_f$$

în care:

S_i- sold iniţial sau existenţa iniţială (la începutul perioadei de gestiune);
I - intrările în timpul perioadei de gestiune;
E- ieşirile în timpul perioadei de gestiune;
S_f - sold final sau existenţă finală (la sfârşitul perioadei de gestiune).

8. ***Principiul înregistrării sintetice şi analitice*** este acel principiu al metodei contabilităţii care stipulează că reflectarea în contabilitatea operaţiilor economico-financiare se face atât **sintetic (contabilitatea sintetică)**, adică pe grupe sau categorii generalizate de elemente patrimoniale, cât şi **analitic (contabilitatea analitică)**, adică pe elemente individuale (analitice), în cadrul categoriilor, grupelor sau subgrupelor de elemente patrimoniale.

Acest principiu cere ca operaţiile economice şi financiare să fie reflectate simultan sau concomitent, atât în contabilitatea sintetică, cât şi în cea analitică.

Practica contabilă a dovedit însă că nu este nevoie ca fiecare operaţie să fie reflectată atât pe plan sintetic, cât şi analitic, acest procedeu impunându-se ori de câte ori consideră agentul economic, în funcţie de complexitatea activităţii pe care o desfăşoară.

Contabilitatea sintetică vizează gruparea, ordonarea şi sistematizarea operaţiilor economico-financiare, în vederea cunoaşterii trăsăturilor comune, generale, ale elementelor patrimoniale.

Contabilitatea analitică are în vedere cunoaşterea trăsăturilor specifice, individuale ale elementelor patrimoniale.

Folosind principiul înregistrării sintetice şi analitice, metoda contabilităţii asigură o bună cunoaştere a obiectului contabilităţii, pornind de la parte, respectiv elementele patrimoniale individuale (contabilitate analitică), la întreg, respectiv la categorii şi subgrupe de elemente patrimoniale sintetizate (contabilitate sintetică).

9. ***Principiul generalizării şi sintetizării informaţiilor*** este acel principiu al metodei contabilităţii conform căruia informaţiile obţinute din înregistrarea şi prelucrarea datelor în contabilitate privind operaţiile economico-financiare care au avut loc, la nivelul unităţii patrimoniale, sunt generalizate, sintetizate şi raportate cu ajutorul **bilanţului** şi celorlalte

documente de sinteză contabilă, pentru stabilirea unui rezultat, ca urmare a participării patrimoniului la circuitul economic.

După cum este cunoscut, **bilanţul contabil**, ca procedeu specific al metodei contabilităţii, este un document de sinteză contabilă, care prezintă situaţia patrimonială a agentului economic, la o anumită dată, precum şi rezultatele exerciţiului economico-financiar (contul de profit şi pierdere).

10. ***Principiul sincerităţii sau imaginii fidele*** este acel principiu conform căruia **contabilitatea** trebuie să respecte standardele şi reglementările legale în vigoare, **în mod sincer** şi cu bună credinţă, adică să prezinte o **imagine fidelă**, clară şi completă a patrimoniului, a situaţiei financiare şi a rezultatelor obţinute.

Prezentarea imaginii fidele a patrimoniului reprezintă **obiectivul fundamental** al sistemului informaţional contabil.

11. ***Principiul regularităţii*** constituie acel principiu al metodei contabilităţii, conform căruia datele şi informaţiile privind situaţia patrimoniului, situaţia financiară, respectiv rezultatul economico-financiar obţinut, respectă regulile şi procedurile legale de colectare a informaţiilor, înregistrarea, generalizarea, sistematizarea, reflectarea şi raportarea lor, în concordanţă cu standardele, regulile şi procedurile legale.

În contabilitatea continentală, **imaginea fidelă a patrimoniului** este reflectată cu ajutorul principiului sincerităţii şi a regularităţii, în baza următoarei relaţii:

$$I_f = S + r$$

în care:

I_f - imaginea fidelă a patrimoniului

S - sinceritatea şi buna credinţă în reflectarea imaginii fidele a patrimoniului

r - regularitatea, respectiv respectarea standardelor, regulilor şi procedurilor legale, în prezentarea imaginii fidele a patrimoniului

12. ***Principiul prudenţei*** este acel principiu al metodei contabilităţii potrivit căruia nu este admisă supraevaluarea elementelor de activ şi a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv şi a cheltuielilor, ţinând cont de deprecierile, riscurile şi pierderile posibile, generate de desfăşurarea activităţii exerciţiului curent sau anterior.

Conform acestui principiu, la închiderea exerciţiului economico-financiar **se contabilizează datoriile şi pierderile posibile (probabile) şi nu se contabilizează activele şi profitul probabil**.

13. ***Principiul permanenţei metodelor şi al evaluării*** este acel principiu al metodei contabilităţii care obligă agentul economic la continuitatea aplicării regulilor şi normelor privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate şi prezentarea elementelor patrimoniale şi a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informaţiilor contabile.

14. ***Principiul continuităţii activităţii*** este acel principiu al metodei contabilităţii, potrivit căruia se presupune că unitatea patrimonială îşi continuă în mod normal funcţionarea,

într-un viitor previzibil, fără a intra în starea de lichidare (faliment) sau de reducere sensibilă a activităţii.

15. ***Principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere*** - conform căruia, bilanţul de deschidere al unui nou exerciţiu economico-financiar (la 01 ianuarie anul curent), trebuie să corespundă cu bilanţul de închidere a exerciţiului precedent (la 31 decembrie, anul care a trecut).

16. ***Principiul necompensării*** este acel principiu al metodei contabilităţii potrivit căruia elementele patrimoniale de activ şi de pasiv trebuie să fie evaluate şi înregistrate în contabilitate, separat, nefiind admisă compensarea între posturile de activ, şi cele de pasiv ale bilanţului şi nici compensarea între veniturile şi cheltuielile din contul de rezultate.

17. ***Principiul stabilităţii şi cuantificării monetare*** este acel principiu al metodei contabilităţii, care presupune, că **unitatea monetară naţională**, ca unitate de măsură a bunurilor şi valorilor înregistrate în contabilitate, ar trebui să fie stabilă.

Într-o economie de piaţă, stabilitatea monetară este aproape imposibilă, şi tocmai de aceea, moneda naţională trebuie cuantificată la nivelul **cursului valutar**, care reflectă raportul dintre moneda naţională şi monedele străine luate ca referinţă (valuta).

De altfel, în Legea contabilităţii se precizează faptul, că evidenţa contabilă se ţine în limba română şi în moneda naţională, iar contabilitatea operaţiunilor efectuate în valută, se ţine, atât în moneda naţională, cât şi în valută.

18. ***Principiul costului istoric*** constituie acel principiu al metodei contabilităţii, conform căruia, orice bun sau valoare economică înscrisă în contabilitate se bazează pe costul de origine sau de intrare (valoare contabilă de intrare sau valoare de contabilitate), consemnat în documente justificative, la data intrării lui în patrimoniul agentului economic.

Costurile istorice ale bunurilor şi valorilor economice (valoarea contabilă de intrare), sunt rectificate şi regularizate anual, cu ocazia lucrărilor de închidere a exerciţiului economico-financiar, prin intermediul activelor şi pasivelor rectificative şi de regularizare (amortizări, provizioane, diferenţele de conversie etc.)

19. ***Principiul importanţei relative (pragului de semnificaţie)*** este acel principiu al metodei contabilităţii, conform căruia, datele şi informaţiile contabile înscrise în documente, trebuie să cuprindă toate operaţiile economico-financiare, realizând o descriere sinceră, clară, precisă şi completă a operaţiunilor economico-financiare care au avut loc, sau care vor influenţa evoluţiile viitoare.

Importanţa relativă a informaţiei contabile sau pragul de semnificaţie, fiind o mărime relativă, depinde de aprecierea pe care o face beneficiarul informaţiei, criteriul principal fiind **utilitatea**.

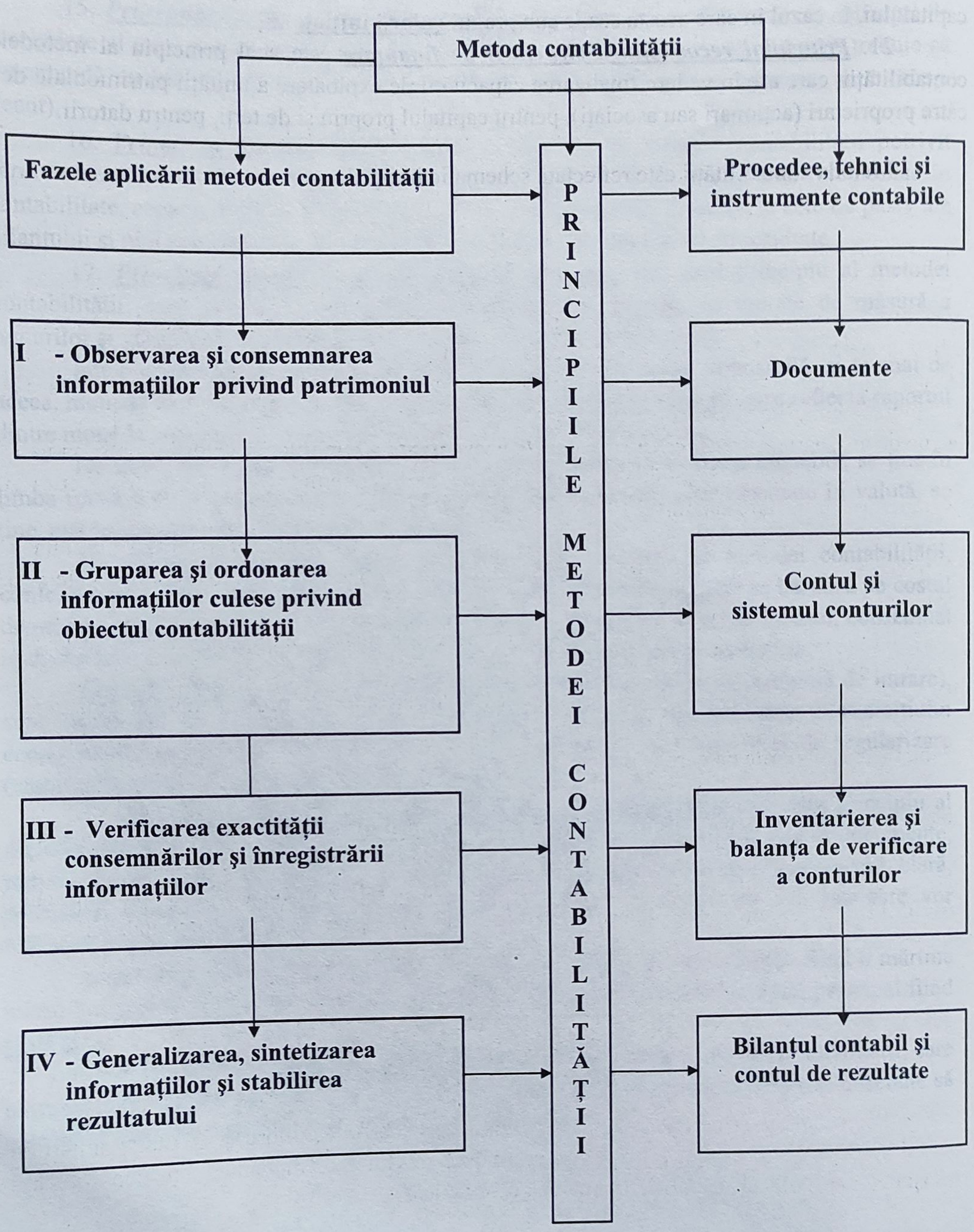
20. ***Principiul menţinerii capitalului*** este acel principiu al metodei contabilităţii, care porneşte de la premisa, că orice bază de evaluare folosită de unitatea patrimonială, trebuie să permită menţinerea capacităţii de finanţare a capitalului.

Conform acestui principiu, agentul economic trebuie să urmărească în permanență, dar îndeosebi la sfârşitul exercițiului economico-financiar, reconstituirea capacității de finanțare a capitalului, în cazul în care acesta scade sub pragul **valorii inițiale**.

21. ***Principiul reconstituirii structurii de finanțare*** este acel principiu al metodei contabilității, care are în vedere finalizarea capacității de exploatare a unității patrimoniale de către proprietari (acționari sau asociați), pentru capitalul propriu și de terți, pentru datorii.

Metoda contabilității este reflectată schematic în fig. 1.

Fig. 1 Metoda contabilității



Capitolul III

BILANȚUL CONTABIL

III.1. Bilanțul contabil şi dubla reprezentare a patrimoniului

Bilantul contabil - ca procedeu specific al metodei contabilității, reprezintă un model de reprezentare şi sistematizare a informațiilor contabile şi de fundamentare a regulilor de funcționare a conturilor.

După cum se cunoaşte, fundamentul conceptual specific al metodei contabilității îl constituie **dubla reprezentare contabilă**, în virtutea căreia, bunurile şi valorile economice aflate în patrimoniul agentului economic sunt dedublate sau privite simultan sub dublu aspect:

- pe de o parte, sub ***aspectul materialității***, al structurii fizice, al formelor concrete pe care le îmbracă bunurile şi valorile economice;
- pe de altă parte, sub ***aspectul surselor de proveniență*** a bunurilor şi valorilor patrimoniale, în cadrul relațiilor economico-juridice ale agentului economic, generatoare de drepturi şi obligații cu valoare economică.

Aşa cum s-a făcut precizarea, în teoria şi practica contabilității, pentru a delimita şi exprima cele două aspecte ale patrimoniului agentului economic, se folosesc două categorii economice consacrate, respectiv:

a) - ***conceptul de activ*** - pentru a exprima aspectul materialității bunurilor şi valorilor economice;

b) - ***conceptul de pasiv*** - pentru a exprima aspectul surselor de proveniență (de finanțare), respectiv al drepturilor şi obligațiilor pe care le are agentul economic în legătură cu bunurile şi valorile pe care le deține.

În acelaşi timp, **activul** reflectă dreptul agentului economic, ca persoană juridică, de a dispune de bunurile şi valorile pe care le deține, iar **pasivul** reflectă relațiile de proprietate şi de obligativitate față de terți, pentru bunurile şi valorile care i-au fost puse la dispoziție.

Deoarece **dubla reprezentare** sau dedublarea se referă la aceeaşi masă patrimonială, privită însă sub două aspecte diferite, între activul (A) şi pasivul (P) patrimonial, există, în mod obiectiv, un echilibru, o egalitate valorică permanentă:

ACTIV (A) = PASIV (P)

Pentru ştiința şi practica contabilă, menținerea acestui echilibru, a acestei egalități de natură obiectivă, are un **caracter legic**, reprezintă trăsătura ei fundamentală, condiționând însăşi realizarea obiectivelor sale în practica economică.

În structura lor internă, atât activul, cât şi pasivul, cuprind o mulțime de elemente individualizate, numite **elemente patrimoniale de activ**, respectiv, **elemente patrimoniale de pasiv**.

Procedeul specific al metodei contabilității, prin intermediul căruia se realizează dubla reprezentare a patrimoniului, este **bilanțul contabil**.

Bilanțul contabil este un procedeu specific al metodei contabilității, de reprezentare sintetică, la un moment dat şi în expresie valorică, a patrimoniului agentului economic, pe de o parte, sub aspectul materialității, al bunurilor şi valorilor care îl compun, formând **activul bilanțului**, iar, pe de altă parte, sub aspectul surselor de proveniență (de finanțare), respectiv al drepturilor şi obligațiilor pe care le are agentul economic în legătură cu bunurile şi valorile pe care le deține, formând **pasivul bilanțului**.

Bilanțul, ca procedeu informațional contabil, permite o analiză şi o caracterizare amplă sub aspect financiar-contabil a activității agentului economic (**nivel microeconomic**), prin directa lui elaborare, dar şi o analiză la nivelul economiei naționale (**nivel macroeconomic**), prin centralizarea la nivel național a informațiilor pe care le cuprinde.

Reprezentarea sintetică în bilanț a informației contabile are loc la finele perioadelor cumulative de gestiune (semestru şi an calendaristic), stabilite de legiuitor.

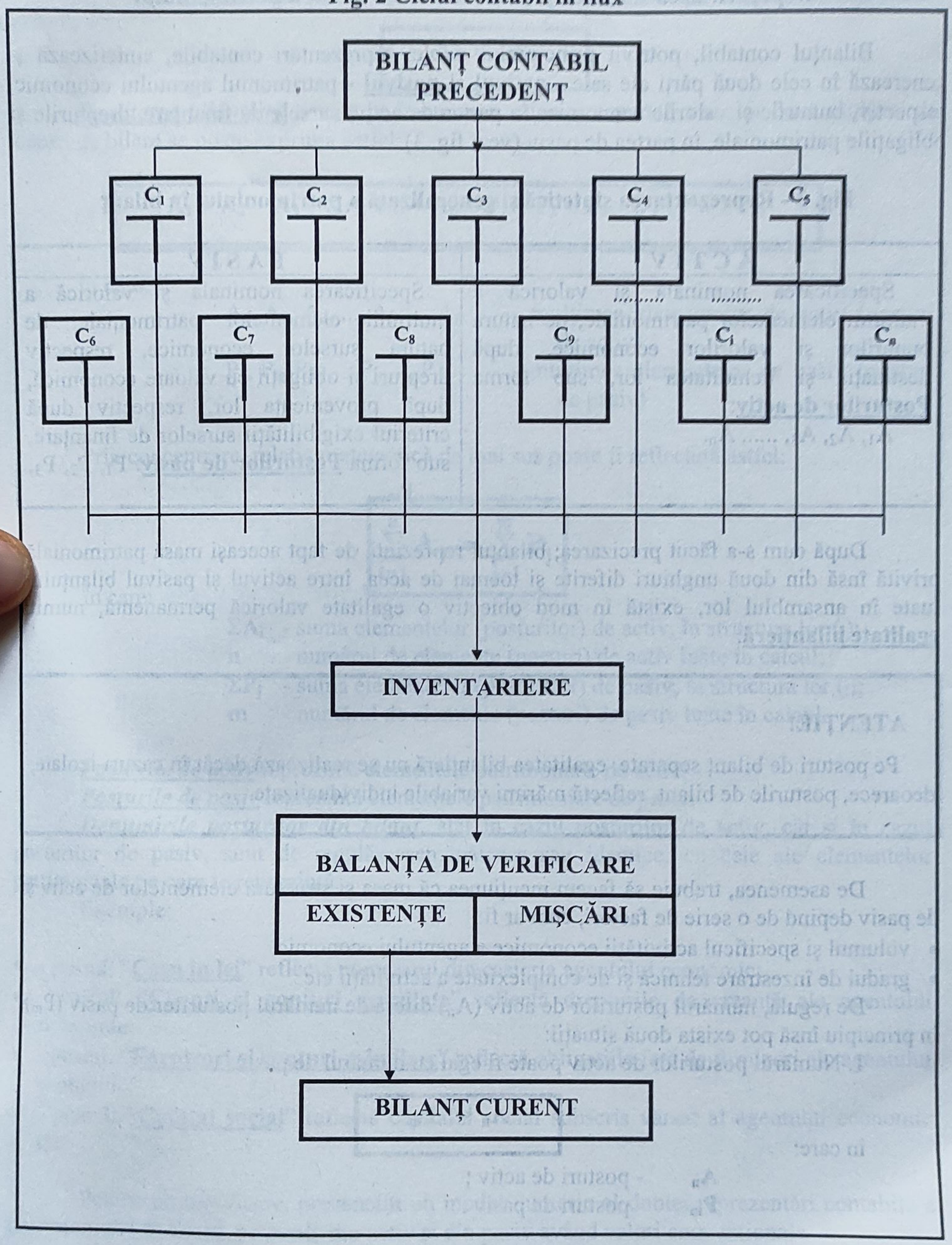
Raportat la două perioade de gestiune (exerciții) succesive, pentru care se elaborează, bilanțul contabil apare în următoarele ipostaze:

- ca **bilanț contabil precedent**, sintetizând şi generalizând elementele patrimoniale existente la sfârşitul perioadei (exercițiului) precedente de gestiune;
- ca **bilanț contabil curent**, sintetizând şi generalizând elementele patrimoniale existente la sfârşitul perioadei (exercițiului) curente de gestiune;

Raportat la o perioadă de gestiune (exercițiu financiar), bilanțul precedent îmbracă forma **bilanțului inițial**, iar bilanțul curent îmbracă forma bilanțului final.

Prin utilizarea în interdependență şi condiționare reciprocă, în cadrul unei perioade de gestiune (exercițiu financiar), a procedeelor specifice metodei contabilității, pentru cercetarea obiectului ei de studiu se realizează un **ciclu contabil în flux**, al cărui model este prezentat în fig. 2.

Fig. 2 Ciclul contabil în flux



III.2. Reprezentarea sintetică şi generalizată în bilanț a patrimoniului

Bilanţul contabil, potrivit principiului dublei reprezentări contabile, sintetizează şi generează în cele două părţi ale sale - **activul** şi **pasivul** - patrimoniul agentului economic, respectiv, bunurile şi valorile economice în partea de activ, sursele de finanțare, drepturile şi obligaţiile patrimoniale, în partea de pasiv (vezi fig. 3).

Fig. 3 - Reprezentarea sintetică şi generalizată a patrimoniului în bilanț

ACTIV	PASIV
Specificarea nominală şi valorică a mulțimii elementelor patrimoniale, de natura bunurilor şi valorilor economice, după destinaţia şi lichiditatea lor, sub forma **Posturilor de activ**: $A_1, A_2, A_3, ..., A_n$.	Specificarea nominală şi valorică a mulțimii elementelor patrimoniale, de natura surselor economice, respectiv drepturi şi obligații cu valoare economică, după proveniența lor, respectiv după criteriul exigibilității surselor de finanțare, sub forma **Posturilor de pasiv**: $P_1, P_2, P_3, ..., P_m$.

După cum s-a făcut precizarea, bilanțul reprezintă de fapt aceeaşi masă patrimonială, privită însă din două unghiuri diferite şi tocmai de acea, între activul şi pasivul bilanțului, luate în ansamblul lor, există în mod obiectiv o egalitate valorică permanentă, numită **egalitate bilanțieră**.

ATENȚIE!

Pe posturi de bilanț separate, egalitatea bilanțieră nu se realizează decât în cazuri izolate, deoarece, posturile de bilanț, reflectă mărimi variabile individualizate.

De asemenea, trebuie să facem mențiunea că masa şi structura elementelor de activ şi de pasiv depind de o serie de factori, cum ar fi:

- volumul şi specificul activității economice a agentului economic;
- gradul de înzestrare tehnică şi de complexitate a activității etc.

De regulă, numărul posturilor de activ (A_n) diferă de numărul posturilor de pasiv (P_m), în principiu însă pot exista două situații:

1. Numărul posturilor de activ poate fi egal cu numărul de pasiv:

$$A_n = P_m$$

în care:

A_n - posturi de activ ;
P_m - posturi de pasiv .

2. Numărul posturilor de activ diferă de numărul posturilor de pasiv (majoritatea cazurilor):

$$A_n \neq P_m$$

Egalitatea bilanţieră bazată pe însumarea valorică separată a acelor două mulţimi de posturi de bilanţ se poate exprima astfel:

$$A_1 + A_2 + A_3 + .. A_i + .. + A_n = P_1 + P_2 + P_3 + .. P_j + .. + P_m$$

în care:

$A_1, A_2, A_3, ..., A_i, ..., A_n$ - mulţimea elementelor de activ (posturi de activ)

$P_1, P_2, P_3, ..., P_j, ..., P_m$ - mulţimea elementelor de pasiv (posturi de pasiv)

Prin concentrare, relaţia matematică de mai sus poate fi reflectată astfel:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i = \sum_{j=1}^{m} P_j$$

în care:

ΣA_i - suma elementelor (posturilor) de activ, în structura lor ($_i$);
n - numărul de elemente (posturi) de activ luate în calcul;
ΣP_j - suma elementelor (posturilor) de pasiv, în structura lor ($_j$);
m - numărul de elemente (posturi) de pasiv luate în calcul.

Posturile de activ reprezintă elementele patrimoniale de activ.
Posturile de pasiv reprezintă elementele patrimoniale de pasiv.
Denumirile posturilor din bilanţ, atât în cazul posturilor de activ, cât şi în cazul posturilor de pasiv, sunt de regulă, asemănătoare sau identice, cu cele ale elementelor patrimoniale pe care le reprezintă.

Exemple:

- - postul: "**Casa în lei**" reflectă numerarul din casieria agentului economic;
- - postul: "**Clienţi şi conturi asimilate**" reflectă drepturile de creanţă ale agentului economic;
- - postul: "**Furnizori şi conturi asimilate**" reflectă obligaţiile faţă de furnizori ale agentului economic;
- - postul: "**Capital social**" reflectă capitalul social subscris vărsat al agentului economic etc.

Pentru exemplificare, prezentăm un model numeric al dublei reprezentări contabile a patrimoniului în bilanţ, posturile din activ şi din pasiv având valori convenţionale.

BILANŢ CONTABIL

- încheiat la data de 31 decembrie 1998 -

- lei -

ACTIV		PASIV	
Posturi de activ	**Suma**	**Posturi de pasiv**	**Suma**
A_1 - Terenuri	10.000.000	P_1 - Capital social	13.000.000
A_2 - Mijloace fixe	8.000.000	P_2 - Rezerve	1.000.000
A_3 - Mărfuri	15.000.000	P_3 - Credite bancare	12.000.000
A_4 - Materiale	7.000.000	P_4 - Furnizori	19.000.000
A_5 - Conturi la bănci	5.000.000	P_5 - Creditori	5.000.000
A_6 - Casa	3.000.000	P_6 - Decontări cu bugetul statului	7.000.000
A_7 - Clienţi	9.000.000		
$\sum_{i=1}^{7} A_i$	57.000.000	$\sum_{j=1}^{6} P_j$	57.000.000

$$\sum_{i=1}^{7} A_i = A_1 + A_2 + A_3 + A_4 + A_5 + A_6 + A_7 =$$

$$= 10.000.000 + 8.000.000 + 15.000.000 + 7.000.000 +$$

$$+ 5.000.000 + 3.000.000 + 9.000.000 = 57.000.000$$

$$\sum_{j=1}^{6} P_j = P_1 + P_2 + P_3 + P_4 + P_5 + P_6 = 13.000.000 + 1.000.000 +$$

$$+ 12.000.000 + 19.000.000 + 5.000.000 + 7.000.000 = 57.000.000$$

Rezultă:

$$\boxed{\sum_{i=1}^{7} A_i = \sum_{j=1}^{6} P_j}$$

Rezultă:

$$\boxed{\sum_{i=1}^{7} 57.000.000 = \sum_{j=1}^{6} 57.000.000}$$

Bilanţul reprezintă deci un document contabil de sinteză, prin care se prezintă activul şi pasivul unităţii patrimoniale, la încheierea exerciţiului financiar, precum şi în celelalte situaţii prevăzute de lege.

Bilanțul contabil al agenților economici, cuprinde toate elementele de activ şi pasiv, grupate după destinație şi, respectiv, proveniența lor.

ACTIVUL BILANȚULUI cuprinde următoarele grupe principale de elemente (posturi):

1. ***Activele imobilizate*** cuprind:

- - imobilizările necorporale;
- - imobilizările corporale;
- - imobilizările financiare.

2. ***Activele circulante (mijloacele circulante)*** cuprind:

- - active sau mijloace circulante materiale (stocuri) şi producție în curs de execuție;
- - active sau mijloace circulante în decontare (creanțe);
- - active sau mijloace circulante băneşti şi plasamente.

3. ***Active de regularizare şi asimilate - activ*** :

- - cheltuieli înregistrate în avans;
- - diferențe de conversie-activ;
- - alte elemente tranzitorii şi de regularizat de activ.

4. ***Primele de rambursare a obligațiunilor***.

ATENȚIE!

Capitalul social subscris nevărsat se înscrie distinct în grupa activelor circulante ale bilanțului.

PASIVUL BILANȚULUI cuprinde următoarele grupe principale de elemente (posturi):

1. ***Capitaluri proprii*** cuprind:

- - capitalul social sau individual;
- - primele legate de capital;
- - diferențele din reevaluare;
- - rezervele;
- - rezultatul reportat nerepartizat;
- - rezultatul exercițiului financiar;
- - fondurile proprii;
- - subvențiile pentru investiții;
- - provizioanele reglementate.

2. ***Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli***

3. ***Datoriile*** cuprind:

- - împrumuturi şi datorii asimilate;
- - furnizori şi conturi asimilate;
- - datorii fată de personal;

- - datorii fată de bugetul statului;
- - datorii fată de bugetul asigurărilor sociale şi de sănătate;
- - creditori;
- - alte datorii.

4. ***Conturile de regularizare şi asimilate ¬ pasiv***:

- - venituri înregistrate în avans;
- - diferențe de conversie-pasiv;
- - alte elemente tranzitorii şi de regularizat-pasiv.

Structura patrimoniului prezentată prin bilanțul contabil se reflectă astfel (vezi fig. 4):

Fig. 4 - Reprezentarea patrimoniului prin bilanțul contabil

BILANȚ CONTABIL

- formă simplificată -

ACTIV	**PASIV**
Posturi de activ	**Posturi de pasiv**
I ACTIVE IMOBILIZATE: 1. Imobilizări necorporale 2. Imobilizări corporale 3. Imobilizări financiare	**I CAPITALURILE PROPRII:** 1. Capitalul social sau individual 2. Primele legate de capital 3. Diferențele din reevaluare 4. Rezervele 5. Rezultatul reportat nerepartizat 6. Rezultatul exercițiului financiar 7. Fondurile proprii 8. Subvențiile pentru investiții 9. Provizioanele reglementate
II ACTIVE CIRCULANTE (MIJLOACE CIRCULANTE): 1. Active circulante materiale (stocuri) şi producție în curs de execuție 2. Active circulante în decontare (creanțe) 3. Active circulante băneşti şi plasamente	**II PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI.**
III ACTIVE DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE: 1. Cheltuieli înregistrate în avans 2. Diferențe de conversie-activ 3. Alte elemente tranzitorii şi de regularizat-activ	**III DATORIILE:** 1. Împrumuturi şi datorii asimilate 2. Furnizori şi conturi asimilate 3. Datorii față de personal 4. Datorii față de bugetul statului 5. Datorii față de bugetul asigurărilor sociale şi de sănătate

IV PRIMELE DE RAMBURSARE A OBLIGAȚIUNILOR	6. Creditori 7. Alte datorii **IV CONTURILE DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE-PASIV:** 1. Venituri înregistrate în avans 2. Diferențe de conversie-pasiv 3. Alte elemente tranzitorii şi de regularizat-pasiv
TOTAL ACTIV $\left(\sum_{i=1}^{n} A_i\right)$	**TOTAL PASIV** $\left(\sum_{j=1}^{m} P_j\right)$

La întocmirea bilanțului contabil, se au în vedere următoarele reguli[1]:

1. - posturile înscrise în bilanț trebuie să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situația reală a elementelor patrimoniale stabilite pe baza inventarierii (procedeu specific al metodei contabilității);
2. - nu sunt admise compensările între conturile (posturile) ce se înscriu în bilanț şi nici compensările între veniturile şi cheltuielile din ***Contul de profit şi pierderi***;
3. - elementele patrimoniale se evaluează şi se reflectă în bilanțul contabil, la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv, valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

În acest scop, **valoarea de intrare** sau **valoarea contabilă** se compară cu valoarea de utilitate stabilită pe baza inventarierii, astfel:

a) - ***Pentru elementele de activ*** - **diferențele constatate în plus**, între valoarea de inventar şi valoarea de intrare, **nu se înregistrează în contabilitate**, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare.

Diferențele constatate în minus, între valoarea de inventar, stabilită la inventariere şi valoarea de intrare a elementelor de activ, **se înregistrează în contabilitate**, pe seama amortizării, atunci când deprecierea este ireversibilă sau se constituie un provizion, atunci când deprecierea este reversibilă, valoarea acestor elemente menținându-se, de asemenea, la valoarea lor de intrare.

b) - ***Pentru elementele de pasiv*** - **diferențele constatate în minus**, între valoarea de inventar şi valoarea de intrare, **nu se înregistrează în contabilitate**, aceste elemente menționându-se la valoarea lor de intrare.

Diferențele constatate în plus, între valoarea stabilită la inventariere şi valoarea de intrare a elementelor de pasiv, **se înregistrează în contabilitate**, prin constituirea unui provizion, valoarea acestor elemente menținându-se, de asemenea, la valoarea lor de intrare.

---

[1] Hotărârea Guvernului nr. 704/1993, pentru aprobarea unor măsuri de executare a Legii contabilității nr. 82/1991.

Aşa cum s-a făcut precizarea, **bilanţul contabil**, ca procedeu specific al metodei contabilităţii, include pe lângă **bilanţul propriu-zis** şi alte elemente de generalizare şi sinteză contabilă, respectiv:

- - contul de profit şi pierderi (în cazul agenţilor economici - firme);
- - contul de execuţie (în cazul instituţiilor publice);
- - Anexe la bilanţ;
- - Raportul de gestiune (însoţeşte bilanţul).

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERI cuprinde:

- - cifra de afaceri;
- - veniturile şi cheltuielile exerciţiului financiar, grupate după natura lor;
- - rezultatul exerciţiului financiar, sub formă de profit sau pierdere.

De asemenea, trebuie precizat faptul că rezultatul exerciţiului financiar se defalcă în:

- - rezultatul curent;
- - rezultatul excepţional;
- - rezultatul exerciţiului financiar sub formă de profit sau pierdere (vezi fig. 5).

Fig. 5 Reprezentarea schematică a contului de profit şi pierderi

Cont de profit şi pierdere

- schemă simplificată -

VENITURI (RESURSE)		CHELTUIELI (UTILIZĂRI)
I VENITURI DIN EXPLOATARE: 1. Vânzări de mărfuri 2. Producţia vândută 3. Producţia stocată (±) (variaţia stocului). 4. Producţia imobilizată 5. Subvenţii de exploatare 6. Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare		**I CHELTUIELI DIN EXPLOATARE** 1. Costul mărfurilor vândute 2. Materii prime şi materiale consumabile 3. Combustibil, energie şi apă 4. Alte cheltuieli materiale 5. Lucrări şi servicii executate de terţi 6. Impozite, taxe şi vărsăminte asimilate 7. Salarii personal 8. Asigurări şi protecţie socială 9. Alte cheltuieli de exploatare 10. Amortizări şi provizioane
REZULTAT DIN EXPLOATARE	=	**VENITURI DIN EXPLOATARE - - CHELTUIELI DIN EXPLOATARE**
II VENITURI FINANCIARE 1. Titluri şi creanţe imobilizate		**II CHELTUIELI FINANCIARE** 1. Creanţe imobilizate

2. Titluri de plasament 3. Diferenţe de curs valutar (favorabile) 4. Alte venituri financiare 5. Provizioane		2. Titluri de plasament 3. Diferenţe de curs valutar (nefavorabile) 4. Alte venituri financiare 5. Amortizări şi provizioane
REZULTAT FINANCIAR	=	**VENITURI FINANCIARE - - CHELTUIELI FINANCIARE**
REZULTATUL CURENT AL EXERCIŢIULUI	=	**(±) REZULTAT DIN EXPLOATARE (±) (±) REZULTAT FINANCIAR**
III VENITURI EXCEPŢIONALE - operaţii de gestiune - operaţii de capital - Provizioane		**III CHELTUIELI EXCEPŢIONALE** - operaţii de gestiune - operaţii de capital - Amortizări şi provizioane
REZULTAT EXCEPŢIONAL	=	**VENITURI EXCEPŢIONALE - - CHELTUIELI EXCEPŢIONALE**
IMPOZITUL PE PROFIT	=	**PROFITUL BRUT × COTA DE IMPOZIT (%)**
REZULTATUL EXERCIŢIULUI	=	**(±) REZULTATUL CURENT (±) REZULTATUL EXCEPŢIONAL**

Bilanţul şi contul de profit şi pierdere cuprind soldurile debitoare şi creditoare ale conturilor, respectiv, veniturile, cheltuielile şi rezultatul privind exerciţiul financiar încheiat şi cel precedent.

ANEXA LA BILANŢ are ca obiective principale completarea şi explicarea datelor înscrise în bilanţ şi contul de profit şi pierdere, conţinând informaţii cu privire la situaţia patrimonială şi financiară, rezultatele aferente exerciţiului financiar încheiat, respectiv (vezi anexele de la sfârşitul cursului):

1. - Activele imobilizate;
2. - Stocurile şi producţia în curs de execuţie;
3. - Creanţele şi datoriile;
4. - Provizioanele;
5. - Determinarea rezultatului fiscal;
6. - Repartizarea rezultatului exerciţiului financiar;
7. - Informaţii suplimentare, cu privire la:
   - metodele de evaluare aplicate, pentru diferite posturi din bilanţ şi contul de profit şi pierderi;
   - menţionarea şi justificarea cazurilor de modificare a acestora, precum şi metodele utilizate pentru calculul amortizării şi provizioanelor;
   - menţionarea motivelor pentru care unele posturi din bilanţ şi contul de profit şi pierderi nu sunt comparabile de la un exerciţiu la altul;

- alte informaţii pe care unitatea patrimonială le consideră semnificative, cu privire la aprecierea modului de întocmire a bilanţului contabil, pentru exerciţiul financiar încheiat.

RAPORTUL DE GESTIUNE conţine în principal următoarele:

- - Prezentarea situaţiei unităţii patrimoniale şi evoluţia sa previzibilă;
- - elementele deosebite intervenite în activitatea unităţii patrimoniale, după închiderea exerciţiului financiar;
- - participaţiile de capital;
- - activitatea şi rezultatele de ansamblu ale sucursalelor, filialelor şi altor subunităţi proprii;
- - activitatea de cercetare-dezvoltare;
- - alte referiri cu privire la activitatea desfăşurată, care sunt considerate necesare a fi înscrise în raportul de gestiune.

Bilanţul contabil, ca procedeu specific al metodei contabilităţii, de reprezentare sintetică şi generalizată a patrimoniului agenţilor economici, este supus verificării şi certificării de către organele abilitate de lege, astfel încât, el să reflecte o imagine fidelă, clară şi completă a patrimoniului, a situaţiei financiare şi a rezultatului exerciţiului financiar.

În acest scop, pe baza verificărilor din cursul anului, precum şi a altor elemente apreciate ca fiind necesare în vederea formulării unor concluzii corecte, cu privire la certificarea bilanţurilor contabile, se întocmeşte un **Raport**, din care să rezulte, în principal, următoarele:

- - dacă bilanţul concordă sau nu cu registrele de contabilitate;
- - dacă registrele de contabilitate sunt ţinute în conformitate cu reglementările în vigoare;
- - dacă sunt respectate cu bună credinţă, regulile privind evaluarea patrimoniului şi celelalte norme, instrumente, tehnici, procedee şi principii contabile.

III.3. Echilibrul bilanţier

Dubla reprezentare a elementelor patrimoniale, în mod sintetic şi generalizat, în etalon monetar, la anumite perioade, cu ajutorul bilanţului contabil, reflectă de fapt, **relaţia de echilibru** prin care operează bilanţul, respectiv:

$$\text{ACTIV (A)} = \text{PASIV (P)}$$

Relaţia de mai sus, denumită şi **ecuaţia generală a bilanţului contabil,** poate avea şi o altă formă de prezentare, dacă se are în vedere **interpretarea juridică a bilanţului**, astfel:

$$P_n = \sum_{i=1}^{n} A_i - D_t$$

în care:

P_n - patrimoniul economic net;

A_i - total activ;
D_t - obligaţii sau datorii totale faţă de terţi.

Ecuaţia generală a bilanţului constituie totodată şi o relaţie de eficienţă, deoarece ea reflectă în mod distinct şi rezultatul net al exerciţiului economico-financiar, sub formă de **profit** sau **pierdere**.

În acest caz, ecuaţia generală a bilanţului contabil sau relaţia de echilibru poate fi reflectată prin intermediul următoarei relaţii de calcul:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i = \sum_{j=1}^{m} P_j \pm R_n$$

în care:

A_i - suma activului sau **total activ**;
P_j - suma pasivului sau **total pasiv**;
R_n - rezultatul net al perioadei respective.

Dacă analiza relaţiilor de echilibru are în vedere cele două mari structuri de pasiv, respectiv **capitaluri proprii** şi **capitaluri străine** (obligaţiile sau datoriile), ecuaţia generală a bilanţului poate fi reflectată cu ajutorul următoarelor relaţii de calcul:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i - D_t = \sum_{j=1}^{m} P_j$$

sau:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i = \sum_{j=1}^{m} P_j + D_t$$

în care:

A_i - total activ;
P_j - total pasiv;
D_t - obligaţiile sau datoriile totale.

Dacă analiza relaţiilor de echilibru are în vedere, atât obligaţiile (datoriile), cât şi rezultatul net (R_n), atunci ecuaţia generală a bilanţului capătă următoarea formă:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i - D_t = \sum_{j=1}^{m} P_j \pm R_n$$

şi:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i = \sum_{j=1}^{m} P_j + D_t$$

în care:

A_i - total activ ;
P_j - total pasiv ;
D_t - obligaţii sau datorii totale ;
R_n - rezultatul net al perioadei luată în calcul .

Toate relaţiile de echilibru prezentate sunt cunoscute în ştiinţa şi practica contabilă sub numele de **ecuaţii fundamentale ale bilanţului contabil**.

După cum se poate observa, ecuaţiile fundamentale ale bilanţului contabil reflectă autonomia sau independenţa financiară a unităţilor patrimoniale, prin compararea capitalurilor proprii cu obligaţiile (datoriile), ţinând cont şi de influenţa rezultatului net al perioadei.

Totodată, având în vedere cele prezentate, ecuaţiile fundamentale ale bilanţului, reflectă capacitatea agentului economic de a-şi plăti obligaţiile din sursele proprii (inclusiv rezultatul net) şi de a asigura dezvoltarea patrimoniului, condiţie care se impune fiind:

$$\sum_{j=1}^{m} P_j \pm R_n = D_t$$

Ecuaţia generală a bilanţului contabil, reflectată prin relaţiile prezentate sub forma unui **echilibru global**, poate fi reflectată şi la nivelul elementelor (posturilor) din structura activului şi pasivului, putându-se vorbi în cazul acesta, de existenţa unui **echilibru structural** la nivelul elementelor patrimoniale.

Echilibrul structural poate avea un caracter real, când finanţarea se face în mod individual, pentru fiecare activ, sau poate fi delimitat matematic, în situaţia în care finanţarea se face simultan pentru mai multe active[1].

Ca o concluzie la cele prezentate, observăm că bilanţul contabil, pe lângă funcţiile de sintetizare, generalizare şi de informare contabilă, are şi o importantă **funcţie de analiză**, folosind în acest sens, diferiţi algoritmi de calcul, rezultatele servind atât managementului agentului economic, cât şi mediului extern.

---

[1] Oprea Călin - Bazele contabilităţii, EDP-RA, Bucureşti, 1997.
Ilie Văduva
Mihai Ristea
Horia Neamţu

III.4. Tipurile de modificări ale elementelor patrimoniale din bilanțul contabil

Bilanțul contabil, prin natura sa, ca procedeu specific al metodei contabilității, surprinde și prezintă patrimoniul agenților economici, la un moment dat, adică la **modul static**.

În realitate însă, activitatea economică are un **caracter continuu**, determinând o permanentă mișcare și transformare în masa și structura elementelor patrimoniale, a patrimoniului, în ansamblul său.

Astfel, activitatea economică a agenților economici se concretizează printr-o mare varietate de **operații economico-financiare**, ca faze singulare (elementare) ale circuitului economic și care implică o dinamică permanentă, o mișcare și transformare continuă a elementelor patrimoniale, în cursul perioadei (exercițiului financiar).

ATENȚIE!

- - **operațiile economice** exprimă raporturi patrimoniale privind producția de bunuri economice sau schimbul de valori;
- - **operațiile financiare** exprimă mișcări de valori fără echivalent sau transferuri de valori.

Operațiile economico-financiare modifică într-un sens sau altul (creșteri sau scăderi) elementele patrimoniale de activ sau de pasiv, în sensul că elementele patrimoniale cresc sau scad, de regulă, două câte două, sub influența fiecărei operații, cu valori egale.

Analizate prin prisma efectului lor asupra **ecuației generale a bilanțului** și asupra structurii și mărimii valorice a elementelor patrimoniale din bilanț, operațiile economico-financiare determină modificări în bilanțul contabil.

Metoda contabilității grupează operațiile economico-financiare, indiferent de multitudinea, varietatea și complexitatea lor, în patru mari categorii, respectiv:

- - ***operații economico-financiare***, care determină creșterea unui element de activ, simultan sau concomitent, cu creșterea unui element de pasiv, cu valori egale, suma activului și pasivului, crescând, de asemenea, cu aceeași valoare;
- - ***operații economico-financiare***, care determină scăderea unui element de activ, simultan sau concomitent, cu scăderea unui element de pasiv, cu valori egale, suma activului și pasivului, scăzând, de asemenea, cu aceeași valoare;
- - ***operații economico-financiare***, care determină creșterea unui element de activ, simultan sau concomitent, cu scăderea altui element, tot de activ, cu valori egale, suma activului și suma pasivului rămânând neschimbate;
- - ***operații economico-financiare***, care determină creșterea unui element de pasiv, simultan sau concomitent, cu scăderea altui element, tot de pasiv, cu valori egale, suma pasivului ca și suma activului rămânând neschimbate.

Având în vedere influența lor asupra activului şi pasivului patrimonial, cele patru tipuri de operații economico-financiare pot fi structurate, la rândul lor, în două mari categorii (grupe), respectiv:

- - operații de volum sau modificative (modificări de volum);
- - operații de structură sau permutative (modificări de structură).

A. ***Modificările bilanțiere de volum*** includ operațiile economico-financiare care determină modificări simultane, atât în activul bilanțier, cât şi în pasivul bilanțier, fie în sensul creşterii, fie în sensul scăderii, influențând totodată suma activului şi pasivului bilanțier, în sensul creşterii sau scăderii acestora.

Din categoria operațiilor economico-financiare, care produc modificări bilanțiere de volum, fac parte:

1. ***Operațiile economico-financiare care determină creşterea unui element de activ, simultan cu creşterea unui element de pasiv*** - în urma unor asemenea operații, suma activului şi suma pasivului cresc cu aceeaşi valoare şi rămân desigur, în continuare legale.

Rezultă:

$$(+A) \longrightarrow (+P)$$

în care:

(+A) - creşterea de activ
(+P) - creşterea de pasiv

Pentru demonstrație trebuie să pornim de la ecuația generală a bilanțului contabil:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i = \sum_{j=1}^{m} P_j$$

Dacă notăm cu:

x_1 - mărimea modificării valorice de sens pozitiv, corespunzătoare acestui tip de operații;
A_i - un post oarecare din activ;
P_j - un post oarecare din pasiv.

Rezultă:

$$A_i + x_1 \longrightarrow P_j + x_1$$

În asemenea situație, egalitatea bilanțieră, în condițiile creşterii simultane a sumei activului şi sumei pasivului, va fi reflectată prin relația:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i + x_1 = \sum_{j=1}^{m} P_j + x_1$$

Pentru exemplificare, vom considera că există o firmă oarecare, care îşi reflectă patrimoniul, cu ajutorul bilanţului contabil, în patru luni consecutive, considerând, ipotetic, că în fiecare lună firma face o singură operaţie economico-financiară (în realitate firmele înregistrează, zilnic, foarte multe operaţii economico-financiare).

Considerăm că primul bilanţ este bilanţul de deschidere al anului 1999, respectiv bilanţul din data de 01 ianuarie 1999, care se prezintă astfel:

Bilanţ contabil
- la data de 01 ianuarie 1999 -

- formă simplificată -
- lei -

A C T I V			**P A S I V**		
Nr . crt.	Denumirea postului	Suma (soldul final)	Nr. crt.	Denumirea postului	Suma (soldul final)
1.	Terenuri	5.000.000	1.	Capital social	10.000.000
2.	Mijloace fixe	8.000.000	2.	Rezerve	1.000.000
3.	Mărfuri	3.000.000	3.	Credite bancare	2.000.000
4.	Cont curent	2.000.000	4.	Furnizori	7.000.000
5.	Casa	1.000.000	5.	Creditori	3.000.000
6.	Clienţi	4.000.000			
TOTAL ACTIV $\left(\sum_{i=1}^{6} A_i\right)$		23.000.000	**TOTAL PASIV** $\left(\sum_{j=1}^{5} A_i\right)$		23.000.000

Presupunem că, în cursul lunii ianuarie, agentul economic se aprovizionează cu mărfuri, conform facturii, în sumă de 6.000.000 lei.

Această operaţie afectează următoarele posturi din bilanţul contabil:

- postul de activ **"MĂRFURI"**, care va creşte în valoare cu 6.000.000 lei, adică creşte stocul de mărfuri cu suma respectivă;
- postul de pasiv **"FURNIZORI"**, care va creşte şi el tot cu 6.000.000 lei, adică cresc datoriile agentului economic faţă de furnizorul mărfurilor, cu suma respectivă.

Reflectarea matematică a operaţiei:

$$x_1 = 6.000.000 \text{ lei}$$

a) ***La nivelul elementelor patrimoniale*** se produc următoarele modificări:

Respectiv:

Postul de activ: **"MĂRFURI"** = 3.000.000 + 6.000.000 = 9.000.000 lei
Postul de pasiv: **"FURNIZORI"** = 7.000.000 + 6.000.000 = 13.000.000 lei

Adică:

$A_i + x_1 = 3.000.000 + 6.000.000 = 9.000.000$ lei

$P_j + x_1 = 7.000.000 + 6.000.000 = 13.000.000$ lei

b) ***La nivelul bilanţului contabil***, operaţia este reflectată astfel:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i + x_1 = \sum_{j=1}^{m} P_j + x_1$$

Respectiv:

$$\sum_{i=1}^{6} 23.000.000 + 6.000.000 = \sum_{j=1}^{5} 23.000.000 + 6.000.000$$

Rezultă:

$$\sum_{i=1}^{6} 29.000.000 = \sum_{j=1}^{5} 29.000.000$$

Reflectarea modificării în bilanţ, la sfârşitul lunii ianuarie, se prezintă astfel:

Bilanţ contabil
- la sfârşitul lunii ianuarie 1999 -

- formă simplificată -
- lei -

ACTIV					PASIV				
Nr. crt.	Denumirea postului	Sume la începutul perioadei	Modificări	Sume la sfârşitul perioadei	Nr. crt.	Denumirea postului	Sume la începutul perioadei	Modificări	Sume la sfârşitul perioadei
1.	Terenuri	5000000	-	5000000	1.	Capital social	10000000	-	10000000
2.	Mijloace fixe	8000000	-	8000000	2.	Rezerve	1000000	-	1000000
3.	Mărfuri	3000000	+6000000	9000000	3.	Credite bancare	2000000	-	2000000
4.	Cont curent	2000000	-	2000000	4.	Furnizori	7000000	+6000000	13000000
5.	Casa	1000000	-	1000000	5.	Creditori	3000000	-	3000000
6.	Clienţi	4000000	-	4000000					
	Total activ $\left(\sum_{i=1}^{6} A_i\right)$	23000000	+6000000	29000000		Total pasiv $\left(\sum_{j=1}^{5} P_j\right)$	23000000	+6000000	29000000

2. ***Operaţiile economico-financiare care determină scăderea unui element de activ, simultan cu scăderea unui element de pasiv*** - în urma unei asemenea operaţii, suma activului şi suma pasivului bilanţier scade cu aceeaşi valoare şi rămân, în continuare, egale.

Rezultă:

$$\boxed{(-A) \longrightarrow (-P)}$$

în care:

(-A) - scăderea de activ
(-P) - scăderea de pasiv

De asemenea, pentru demonstrație, trebuie să pornim de la ecuația generală a bilanțului contabil:

$$\boxed{\sum_{i=1}^{n} A_i = \sum_{j=1}^{m} P_j}$$

Dacă notăm cu:

x_2 - mărimea modificării valorice de sens negativ, corespunzătoare acestei operații;
A_i - un post oarecare din activ;
P_j - un post oarecare din pasiv.

Rezultă:

$$\boxed{A_i - x_2 \longrightarrow P_j - x_2}$$

Pe total bilanț, egalitatea bilanțieră, în condițiile scăderii simultane a sumei activului și a sumei pasivului, se exprimă astfel:

$$\boxed{\sum_{i=1}^{n} A_i - x_2 = \sum_{j=1}^{m} P_j - x_2}$$

De asemenea, pentru demonstrația practică, pornim de la exemplul precedent, bilanțul contabil la data de 1 februarie 1999 prezentându-se astfel:

Bilanț contabil
- la data de 01 februarie 1999 -

- formă simplificată -
- lei -

ACTIV			PASIV		
Nr. crt.	Posturi de activ	Suma (soldul final)	Nr. crt.	Posturi de pasiv	Suma (soldul final)
1.	Terenuri	5.000.000	1.	Capital social	10.000.000
2.	Mijloace fixe	8.000.000	2.	Rezerve	1.000.000
3.	Mărfuri	9.000.000	3.	Credite bancare	2.000.000
4.	Cont curent	2.000.000	4.	Furnizori	13.000.000
5.	Casa	1.000.000	5.	Creditori	3.000.000
6.	Clienți	4.000.000			
TOTAL ACTIV $\left(\sum_{i=1}^{6} A_i\right)$		29.000.000	**TOTAL PASIV** $\left(\sum_{j=1}^{5} P_j\right)$		29.000.000

În luna februarie 1999, agentul economic plăteşte din disponibilitățile băneşti aflate în contul curent, unui furnizor de marfă, suma de 2.000.000 lei.

Această operație economică afectează următoarele posturi din bilanțul contabil:

- postul de activ "**CONT CURENT**" se micşorează cu 2.000.000 lei, prin plata furnizorului de mărfuri ;
- postul de pasiv "**FURNIZORI**" se micşorează şi el, la rândul lui, cu 2.000.000 lei, adică scad datoriile agentului economic față de furnizori cu suma respectivă .

Reflectarea matematică a operației:

$$x_2 = 2.000.000$$

a) **La nivelul elementelor patrimoniale se produc următoarele modificări**:

- postul de activ "**CONT CURENT**" = 2.000.000 - 2.000.000 = 0
- postul de pasiv "**FURNIZORI**" = 13.000.000 - 2.000.000 =11.000.000

Adică:

$$A_i - x_2 = 2.000.000 - 2.000.000 = 0$$
$$P_j - x_2 = 13.000.000 - 2.000.000 = 11.000.000.$$

b) ***La nivelul bilanțului contabil***, operația este reflectată astfel:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i - x_2 = \sum_{j=1}^{m} P_j - x_2$$

Respectiv:

$$\sum_{i=1}^{6} 29.000.000 - 2.000.000 = \sum_{j=1}^{5} 29.000.000 - 2.000.000$$

Adică:

$$\sum_{i=1}^{6} 27.000.000 = \sum_{j=1}^{5} 27.000.000$$

La sfârşitul lunii februarie 1999, bilanţul contabil modificat se prezintă astfel:

Bilanţ contabil
- la sfârşitul lunii februarie 1999 -

- formă simplificată -
- lei -

ACTIV					PASIV				
Nr. crt.	Denumirea postului	Sume la începutul perioadei	Modificări	Sume la sfârşitul perioadei	Nr. crt.	Denumirea postului	Sume la începutul perioadei	Modificări	Sume la sfârşitul perioadei
1.	Terenuri	5000000	-	5000000	1.	Capital social	10000000	-	10000000
2.	Mijloace fixe	8000000	-	8000000	2.	Rezerve	1000000	-	1000000
3.	Mărfuri	9000000	-	9000000	3.	Credite bancare	2000000	-	2000000
4.	Cont curent	2000000	-2000000	-	4.	Furnizori	13000000	-2000000	11000000
5.	Casa	1000000	-	1000000	5.	Creditori	3000000	-	3000000
6.	Clienţi	4000000	-	4000000					
	Total activ $\left(\sum_{i=1}^{6} A_i\right)$	29000000	-2000000	27000000		Total pasiv $\left(\sum_{j=1}^{5} P_j\right)$	29000000	-2000000	27000000

B. ***Modificări bilanţiere de structură (permutative)*** sunt acele modificări bilanţiere care se produc, ***fie în structura activului***, când creşte un element patrimonial de activ şi scade alt element patrimonial, tot de activ, cu aceeaşi valoare, ***fie în structura pasivului***, când creşte un element patrimonial de pasiv, simultan cu scăderea altui element, tot de pasiv, cu aceeaşi valoare, suma activului şi pasivului, în ambele situaţii, rămânând egală şi neschimbată.

Operaţiile economico-financiare, care produc modificări bilanţiere de structură, sunt:

1. Operaţii economico-financiare, care determină creşterea unui element de activ, simultan cu scăderea altui element, tot de activ - în urma unei asemenea operaţii, suma activului şi pasivului rămân egale şi neschimbate.

Observăm că, spre deosebire de modificările bilanţiere de volum, în cazul modificărilor bilanţiere de structură, modificările se produc numai într-o singură parte a bilanţului, respectiv, fie în activ, fie în pasivul bilanţier.

În cazul acestei operaţii, modificările se produc numai în ***activul bilanţului***.

Dacă notăm cu :

x_3 - mărimea modificării valorice de sens pozitiv sau negativ, corespunzătoare acestui tip de operaţii;

A_i - un post oarecare din activ;

A_h - un alt post oarecare din activ.

Modificarea posturilor din activul bilanțului se realizează potrivit relațiilor:

$$A_i + x_3 \longrightarrow A_h - x_3$$

Egalitatea bilanțieră, în condițiile în care suma activului şi suma pasivului rămân neschimbate, se reflectă cu ajutorul următoarei relații:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i + x_3 - x_3 = \sum_{j=1}^{m} P_j$$

Pentru demonstrație, reluăm exemplul precedent, bilanțul firmei prezentându-se la data de 1 martie 1999 astfel:

Bilanț contabil
- la data de 1 martie 1999 -

- formă simplificată -
- lei -

ACTIV			PASIV		
Nr. crt.	Posturi de activ	Suma (soldul final)	Nr. crt.	Posturi de pasiv	Suma (soldul final)
1.	Terenuri	5.000.000	1.	Capital social	10.000.000
2.	Mijloace fixe	8.000.000	2.	Rezerve	1.000.000
3.	Mărfuri	9.000.000	3.	Credite bancare	2.000.000
4.	Cont curent	-	4.	Furnizori	11.000.000
5.	Casa	1.000.000	5.	Creditori	3.000.000
6.	Clienți	4.000.000			
TOTAL ACTIV $\left(\sum_{i=1}^{6} A_i\right)$		27.000.000	**TOTAL PASIV** $\left(\sum_{j=1}^{5} P_j\right)$		27.000.000

Considerăm că, în cursul lunii martie 1999, agentul economic încasează prin contul curent creanțe de la clienți, în sumă de 3.000.000 lei.
Această operație produce următoarele modificări:

a) <u>La nivelul elementelor patrimoniale:</u>

- postul de activ „ **CONT CURENT** “ creşte cu suma încasată de agentul economic, respectiv cu 3.000.000 lei ;
- postul de activ „ **CLIENȚI** “ scade tot cu 3.000.000 lei, adică au scăzut creanțele pe care agentul economic le avea de încasat de la clienți.

<u>Rezultă:</u>

- Postul de activ: CONT CURENT = 0 + 3.000.000 = 3.000.000 lei
- Postul de pasiv: CLIENȚI = 4.000.000 - 3.000.000 = 1.000.000 lei

<u>Adică:</u>

$$A_i + x_3 = 0 + 3.000.000 = 3.000.000$$
$$A_h - x_3 = 4.000.000 - 3.000.000 = 1.000.000$$

b) <u>La nivelul bilanțului contabil:</u>

$$\sum_{i=1}^{6} A_i + x_3 - x_3 = \sum_{j=1}^{5} P_j$$

<u>Respectiv:</u>

$$\sum_{i=1}^{6} 27.000.000 + 3.000.000 - 3.000.000 = \sum_{j=1}^{5} 27.000.000$$

<u>Adică:</u>

$$\sum_{i=1}^{6} 27.000.000 = \sum_{j=1}^{5} 27.000.000$$

În urma acestei operații, bilanțul contabil la sfârşitul lunii martie 1999 se prezintă astfel:

Bilanț contabil
- la sfârşitul lunii martie 1999 -

ACTIV					PASIV				
Nr. crt.	Denumirea postului	Sume la începutul perioadei	Modificări	Sume la sfârşitul perioadei	Nr. crt.	Denumirea postului	Sume la începutul perioadei	Modificări	Sume la sfârşitul perioadei
1.	Terenuri	5000000	-	5000000	1.	Capital social	10000000	-	10000000
2.	Mijloace fixe	8000000	-	8000000	2.	Rezerve	1000000	-	1000000
3.	Mărfuri	9000000	-	9000000	3.	Credite bancare	2000000	-	2000000
4.	Cont curent	-	+3000000	3000000	4.	Furnizori	11000000	-	11000000
5.	Casa	1000000	-	1000000	5.	Creditori	3000000	-	3000000
6.	Clienți	4000000	-3000000	1000000					
	Total activ $\left(\sum_{i=1}^{6} A_i\right)$	27000000		27000000		Total pasiv $\left(\sum_{j=1}^{5} P_j\right)$	27000000		27000000

2. <u>Operații economico-financiare care determină creşterea unui element de pasiv, simultan cu scăderea altui element, tot de pasiv.</u>

În urma unui asemenea operații, modificările se produc numai în structura pasivului, suma pasivului, ca şi suma activului rămân egale şi neschimbate.

Spre deosebire de cazul precedent, de această dată modificările se produc numai în partea de pasiv, adică în structura elementelor de pasiv, fără a fi afectată partea de activ a bilanțului.

<u>Dacă notăm cu:</u>

x_4 - mărimea modificării valorice de sens pozitiv sau negativ, corespunzătoare acestui tip de operații;
P_j - un post oarecare de pasiv;
P_k - un alt post oarecare din pasiv.

Modificarea posturilor din pasiv se produce potrivit relațiilor:

$$P_j + x_4 \longrightarrow P_k - x_4$$

Egalitatea bilanțieră, în condițiile în care suma activului şi suma pasivului rămân neschimbate, se reflectă prin relația:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i = \sum_{j=1}^{m} P_j + x_4 - x_4$$

Pentru demonstraţie, pornim de la exemplul precedent, bilanţul contabil al firmei, la data de 1 aprilie 1999, prezentându-se astfel:

Bilanț contabil
- la data de 1 aprilie 1999 -

- formă simplificată -
- lei -

ACTIV			PASIV		
Nr. crt.	Posturi de activ	Suma (soldul final)	Nr. crt.	Posturi de pasiv	Suma (soldul final)
1.	Terenuri	5.000.000	1.	Capital social	10.000.000
2.	Mijloace fixe	8.000.000	2.	Rezerve	1.000.000
3.	Mărfuri	9.000.000	3.	Credite bancare	2.000.000
4.	Cont curent	3.000.000	4.	Furnizori	11.000.000
5.	Casa	1.000.000	5.	Creditori	3.000.000
6.	Clienţi	1.000.000			
TOTAL ACTIV $\left(\sum_{i=1}^{6} A_i\right)$		27.000.000	**TOTAL PASIV** $\left(\sum_{j=1}^{5} P_j\right)$		27.000.000

Considerăm că, în luna aprilie, agentul economic achită un furnizor, cu suma de 5.000.000 lei, dintr-un credit bancar pe termen scurt.

Această operaţie produce următoarele modificări:

a) ***La nivelul elementelor patrimoniale :***

- postul de pasiv, **CREDITE BANCARE**, creşte cu 5.000.000 lei, adică cresc datoriile agentului economic fată de bancă cu suma respectivă;
- postul de pasiv **FURNIZORI** scade cu 5.000.000 lei, adică scad datoriile agentului economic faţă de furnizori, cu suma respectivă.

Rezultă :

Postul de pasiv: **CREDITE BANCARE** =2.000.000 + 5.000.000 lei = 7.000.000 lei
Postul de pasiv: **FURNIZORI** = 11.000.000 - 5.000.000 = 6.000.000 lei

Adică:

$$P_j + X_4 = 2.000.000 + 5.000.000 = 7.000.000$$
$$P_k - X_4 = 11.000.000 - 5.000.000 = 6.000.000$$

b) ***La nivelul bilanţului contabil***

$$\sum_{i=1}^{n} A_i = \sum_{j=1}^{m} P_j + x_4 - x_4$$

Respectiv:

$$\sum_{i=1}^{6} 27.000.000 = \sum_{j=1}^{5} 27.000.000 + 5.000.000 - 5.000.000$$

Adică :

$$\sum_{i=1}^{6} 27.000.000 = \sum_{j=1}^{5} 27.000.000$$

În urma acestei operaţii, bilanţul contabil, la sfârşitul lunii aprilie 1999, se prezintă astfel:

Bilanţ contabil
- la sfârşitul lunii aprilie 1999 -

- formă simplificată -
- lei -

ACTIV					PASIV				
Nr. crt.	Denumirea postului	Sume la începutul perioadei	Modificări	Sume la sfârşitul perioadei	Nr. crt.	Denumirea postului	Sume la începutul perioadei	Modificări	Sume la sfârşitul perioadei
1.	Terenuri	5000000	-	5000000	1.	Capital social	10000000	-	10000000
2.	Mijloace fixe	8000000	-	8000000	2.	Rezerve	1000000	-	1000000
3.	Mărfuri	9000000	-	9000000	3.	Credite bancare	2000000	+5000000	7000000
4.	Cont curent	3000000	-	3000000	4.	Furnizori	11000000	-5000000	6000000
5.	Casa	1000000	-	1000000	5.	Creditori	3000000	-	-
6.	Clienţi	1000000	-	1000000					
Total activ $\left(\sum_{i=1}^{6} A_i\right)$		27000000		27000000	Total pasiv $\left(\sum_{j=1}^{5} P_j\right)$		27000000		27000000

Reprezentarea sintetică şi generalizată în bilanţ a patrimoniului agentului economic trebuie analizată şi în funcţie de rezultatul exerciţiului, respectiv, a veniturilor şi cheltuielilor asimilate modificărilor bilanţiere ale patrimoniului.

Astfel, reprezentarea sintetizată în bilanţ a **rezultatelor financiare finale** are loc în mod diferit, în funcţie de natura acestora, respectiv **profit sau pierdere**.

În funcţie de această situaţie, rezultatul exerciţiului apare înscris în bilanţ, **cu negru**, în toate situaţiile când agentul economic a obţinut **profit** şi **cu roşu**, în toate situaţiile când a înregistrat **pierderi**.

Interpretarea rezultatului, în cele două forme ale sale (făcând abstracţie de **rezultatul nul**), este următoarea:

a) ***Profitul*** constituie o sursă internă de finanţare, fiind echivalentul valoric al creşterii bunurilor şi valorilor din activ, respectiv al creşterii **drepturilor** agentului economic, ca urmare a desfăşurării unei **activităţi economice eficiente**.

b) ***Pierderea*** exprimă, dimpotrivă, o diminuare (scădere) de bunuri şi valori economice datorită unei activităţi ineficiente desfăşurate de agentul economic şi tocmai de aceea se scrie în roşu, adică se scade din mărimea capitalurilor proprii.

ATENŢIE !

Reflectarea tuturor modificărilor pe care operaţiile economico-financiare le determină în masa patrimoniului, în întreaga lor varietate şi complexitate, nu se realizează practic, printr-o înşiruire de bilanţuri succesive, aşa cum s-a arătat în operaţiile anterioare, deoarece acest lucru ar implica un volum imens de muncă, ar fi o activitate aproape imposibilă, dacă ţinem seama de complexitatea economiei contemporane şi, totodată, nici măcar nu ar satisface necesităţile informaţionale ale agentului economic, deoarece bilanţul realizează o prezentare **statică** a elementelor patrimoniale.

Acest inconvenient este înlăturat prin folosirea unui alt procedeu specific al metodei contabilităţii şi anume **contul contabil**.

III. 5. Teoriile bilanţului

În legătură cu bilanţul contabil, ca instrument de reprezentare sintetică şi generalizată a patrimoniului şi respectiv a informaţiei contabile, s-au emis mai multe teorii, cunoscute sub denumirea de **teorii ale bilanţului**.

Majoritatea teoriilor bilanţiere au analizat bilanţul după trei criterii, respectiv:

- - după conţinut;
- - după scop;
- - după modul de evaluare.

În funcţie de criteriile menţionate şi de realizarea lor în practică, s-au cristalizat, au circulat şi s-au impus în planul cunoaşterii contabile următoarele teorii bilanţiere:

- - teoria statică;
- - teoria dinamică;
- - teoria organică;
- - teoria eudinamică;
- - teoria nominală;
- - teoria pagatorică;
- - teoria previzională;
- - teoria întreprinderii.

1) **Teoria statică** are drept concept de bază prezentarea conţinutului patrimoniului agenţilor economici, sub cele două aspecte esenţiale:

- sub aspectul bunurilor şi valorilor economice, ca elemente componente ale averii agentului economic;
- sub aspectul drepturilor şi obligaţiilor, respectiv, a surselor de finanţare a bunurilor şi valorilor de care dispune agentul economic.

Teoria statică a bilanţului nu vizează obţinerea rezultatelor, ci vizează doar reflectarea patrimoniului la un moment dat, în mod static.

Ca mijloc de evaluare, teoria statică foloseşte preţul de achiziţie (de dobândire) la intrarea elementelor în patrimoniu, creând, totodată, posibilitatea comparării informaţiilor cuprinse în două bilanţuri succesive.

2) **Teoria dinamică** aşază la baza explicării teoriei bilanţului urmărirea şi reflectarea stării patrimoniului, cât şi a modului de formare a rezultatelor financiare, acordând atenţie cheltuielilor şi veniturilor obţinute de agenţii economici, adică scopul bilanţului este şi acela de a servi la stabilirea rezultatului final, sub formă de profit sau pierdere.

Teoria dinamică susţine evaluarea patrimoniului la preţul actualizat, pentru a se putea determina rezultatele, cât mai aproape de realitate, iar valoarea patrimoniului să fie cât mai actuală.

3) **Teoria bilanţului organic** presupune evidenţierea prin bilanţul contabil a două obiective, respectiv:

- pe de o parte, prezentarea şi calcularea sub cele două forme specifice a patrimoniului agentului economic (bunuri şi valori economice, respectiv drepturi şi obligaţii);
- pe de altă parte, calcularea şi prezentarea rezultatului financiar al agentului economic.

Teoria organică tratează agentul economic ca făcând parte din structura organică a economiei naţionale şi, ca urmare, modificarea elementelor patrimoniale nu se datorează numai activităţii proprii a agentului economic, ci şi influenţei unor factori conjuncturali din

economie. De asemenea, teoria organică susține evaluarea posturilor bilanțiere, la prețul de procurare al zilei .

4) **Teoria bilanțului eudinamic** ocupă o poziție intermediară între teoria bilanțului dinamic şi teoria bilanțului organic, punând accentul pe necesitatea păstrării şi dezvoltării substanței patrimoniului agentului economic, prin aplicarea principiului prudenței maxime în evaluarea bunurilor şi valorilor economice (elementelor de activ).

Conform teoriei bilanțului eudinamic, circuitul economic al bunurilor şi valorilor naționale se consideră încheiat numai după transformarea efectivă a acestora în lichidități băneşti.

De asemenea, la stabilirea rezultatelor financiare se iau în considerare numai **profiturile efective**, iar în cazul pierderilor, se iau în considerare, atât ***pierderile efective***, cât şi cele potențiale (probabile).

5) **Teoria bilanțului nominal** are la bază **principiul decontărilor intermediare** şi respectiv a **bilanțurilor intermediare** , această teorie considerând că întocmirea unui **bilant definitiv** nu este posibilă decât la lichidarea agentului economic, deoarece, în restul cazurilor, firmele nu au încheiat toate circuitele economice şi, în consecință, reflectarea sintetică şi generalizată, prin bilanț, este una relativă.

6) **Teoria bilanțului pagatoric** se sprijină pe teoria bilanțului dinamic şi are ca obiectiv, calculația totală a rezultatelor financiare, prin compararea plăților cu încasările, obținându-se rezultatul sau soldul, sub formă de disponibilități băneşti.

Întrucât consumul şi producția de bunuri şi valori se exprimă sub formă bănească, provocând operații de încasări şi plăți, prin compararea acestora se pot stabili rezultatele financiare.

Bilanțul pagatoric se prezintă în forma sa inițială, ca o comparație brută a încasărilor propriu-zise şi a celor generatoare de creanțe, sau datorate, decontărilor cu plățile propriu-zise şi cele generatoare de obligații sau datorate decontărilor.

Prin soldarea componentelor de acelaşi fel, pozitive şi negative, se obține bilanțul soldurilor, care datorită faptului că se bazează pe solduri financiare sau pagatorice se numeşte bilanț pagatoric al soldurilor.

7) **Teoria previzională** consideră bilanțul ca o problemă de management, sub forma unei calculații de perspectivă, care are rolul de a furniza informații necesare luării deciziilor viitoare.

Teoria previzională consideră că averea agentului economic reflectă totalul intrărilor viitoare (inputuri) de valori, iar capitalul reflectă totalul ieşirilor viitoare (output-uri) de bunuri materiale şi servicii.

8) **Teoria întreprinderii** consideră că bilanțul contabil constituie un tot unitar, împreună cu contabilitatea curentă a agentului economic.

Bilanţul contabil prezintă importanţă pentru gestiunea agentului economic numai dacă cuprinde **informaţii reale**, motiv pentru care structurarea elementelor patrimoniale în bilanţ trebuie făcută în raport cu felul şi cu rolul lor în activitatea agentului economic, cât şi după relaţiile de proprietate (drepturi şi obligaţii) care se nasc, în cursul activităţii desfăşurate.

Desigur, în literatura de specialitate se întâlnesc şi alte teorii ale bilanţului, mai mult sau mai puţin importante (teoria bilanţului integral, teoria realităţii bilanţului, teoria bilanţului financiar etc.), care, într-un fel sau altul, se bazează şi dezvoltă teoriile prezentate anterior.

Capitolul IV

CONTUL ŞI SISTEMUL CONTURILOR

IV.1. Necesitatea utilizării conturilor

Conturile reprezintă un procedeu specific al metodei contabilității, prin care mulțimea elementelor patrimoniale şi extrapatrimoniale se reflectă şi se calculează, în dinamică, pe mărimi individualizate şi pe perioade separate de gestiune, în etalon monetar, iar uneori şi natural, în cadrul fiecărui agent economic (unități patrimoniale).

Contul poate fi considerat instrumentul cel mai reprezentativ al metodei contabilității, folosit pentru ordonarea, gruparea şi sistematizarea specifică a informațiilor contabile, privind existența şi mişcarea elementelor patrimoniale, pe mărimi individualizate, în expunere valorică şi uneori naturală, pe perioade de timp şi sfere organizatorice determinate.

Ideea apariției şi folosirii conceptului economic de **cont** s-a datorat imposibilității bilanțului contabil de a reflecta în dinamică existența şi mişcarea elementelor patrimoniale, ca urmare a operațiilor economico-financiare la care participă agentul economic, în decursul unei perioade de gestiune.

Pentru a înțelege mecanismul existenței şi funcționării conturilor, se porneşte de la reprezentarea sintetică şi generalizată în bilanț a patrimoniului agentului economic.

În acest sens, pentru demonstrație, vom lua în considerare un **bilanț de deschidere (bilanț inițial)**, adică bilanțul care reflectă patrimoniul agentului economic la începutul exercițiului financiar (data de 1 ianuarie sau data la care agentul economic nou înființat s-a înregistrat la Registrul comerțului) şi un ***bilanț de închidere sau bilanț final***, respectiv bilanțul încheiat la data de 31 decembrie.

Pentru demonstrație, vom folosi elementele patrimoniale (posturi bilanțiere) din explicarea modificărilor bilanțiere (vezi fig.6).

Fig. 6 - Schema deschiderii conturilor, în baza bilanțului contabil

BILANȚ CONTABIL

- la data de 1 ianuarie 1999 -

(bilanț inițial) - lei -

ACTIV		PASIV	
Posturi de activ	Suma	Posturi de pasiv	Suma
A_1 - Terenuri	5.000.000	P_1 - Capital social	10.000.000
A_2 - Mijloace fixe	8.000.000	P_2 - Rezerve	1.000.000
A_3 - Mărfuri	3.000.000	P_3 - Credite bancare	2.000.000
A_4 - Cont curent	2.000.000	P_4 - Furnizori	7.000.000
A_5 - Casa	1.000.000	P_5 - Creditori	3.000.000
A_6 - Clienți	4.000.000		
$\sum_{i=1}^{6} A_i$	27.000.000	$\sum_{j=1}^{5} P_j$	27.000.000

Contul
D A_1 - Terenuri C
S_i=5000000
(Ei)

Contul
D P_1 - Capital social C
S_i=10000000
(Ei)

Contul
D A_2 - Mijloace fixe C
S_i=8000000
(Ei)

Contul
D P_2 - Rezerve C
S_i=1000000
(Ei)

Contul
D A_3 - Mărfuri C
S_i=3000000
(Ei)

Contul
D P_3 - Credite bancare C
S_i=20000000
(Ei)

Contul
D A_4 - Cont curent C
S_i=2000000
(Ei)

Contul
D P_4 - Furnizori C
S_i=70000000
(Ei)

Contul
D A_5 - Casa C
S_i=1000000
(Ei)

Contul
D P_5 - Creditori C
S_i=30000000
(Ei)

Contul
D A_6 - Clienți C
S_i =4000000
(Ei)

în care:

- $A_1, A_2, A_3, A_4, A_5, A_6$ - posturi de activ;
- P_1, P_2, P_3, P_4, P_5 - posturi de pasiv.
- Si (Ei) - soldul inițial sau existențele inițiale ale conturilor;

D şi C - simbolizează cele două părți ale contului, respectiv **debitul** şi **creditul**.

Interpretarea schemei deschiderii conturilor:

- la începutul perioadei de gestiune (exercițiului financiar), elementele patrimoniale reflectate ca posturi în bilanț sunt preluate în conturi, pentru a putea fi reflectate, urmărite şi calculate, în dinamică, pe mărimi individualizate şi pe perioade separate de gestiune;
- cu ajutorul conturilor se reflectă deci existența şi mişcarea (modificarea) elementelor patrimoniale în cursul perioadelor de gestiune;
- posturile bilanțiere din **activul bilanțului** sunt preluate în conturi, care poartă numele de **conturi de activ**;
- posturile bilanțiere din **pasivul bilanțului** sunt preluate în conturi , care poartă numele de **conturi de pasiv**;
- sumele cu care sunt reflectate elementele patrimoniale, în bilanțul contabil, ca posturi bilanțiere de activ şi de pasiv, sunt preluate în conturi, sub formă de **solduri inițiale** (S_i) sau **existențe inițiale** (E_i).

Explicațiile date au fost necesare pentru a înțelege mecanismul utilizării conturilor, urmând ca restul noțiunilor despre cont şi sistemul conturilor să fie prezentate într-o ordine logică.

IV.2. Conturile şi conținutul lor economic

Aşa cum s-a făcut precizarea, la începutul fiecărei perioade de gestiune se deschid conturi separate, pe elemente patrimoniale de activ şi de pasiv, în care se preiau mai întâi existențele inițiale (E_i), respectiv sumele posturilor din bilanț, iar apoi, în continuare, sunt reflectate toate mişcările (modificările) elementului patrimonial, sub formă de **creşteri sau scăderi**, ca urmare a operațiunilor economico-financiare la care acestea participă.

Din acest punct de vedere, **contul** poate fi considerat un instrument operativ de evidență şi calcul, atât a mişcărilor elementului patrimonial, cumulate în dinamică, cât şi a noilor existențe.

Acest lucru permite o conducere eficientă a activităților economice desfăşurate de agentul economic, urmărirea operativă a obiectivelor propuse, fundamentarea curentă a deciziilor economice.

La sfârşitul perioadei de gestiune, conturile se închid, informațiile furnizate, controlate în prealabil cu ajutorul balanței de verificare, fiind preluate în bilanțul final (vezi fig.7).

Pentru demonstrație, considerăm ipotetic că soldurile finale ale conturilor care reflectă elementele patrimoniale preluate ca posturi în bilanț sunt cele din fig.7.

Existențele finale (E_f) sau **soldurile finale** (S_f) se determină conform următoarei relații de calcul:

$$S_i + C - M = S_f \quad \text{sau} \quad E_i + C - M = E_f$$

S_i (E_i) - existența inițială sau sold inițial ;
C - creşteri ale elementului patrimonial;

M - micşorări (scăderi) ale elementului patrimonial;
S_f (E_f) - existenţa finală sau soldul final .

Fig. nr. 7 - Schema preluării soldurilor finale ale conturilor în bilanţul de închidere (bilanţul final)

Bilanţ contabil
- la data de 31 decembrie -

- lei -

ACTIV		PASIV	
Posturi de activ	Suma	Posturi de pasiv	Suma
A_1 - Terenuri	7.000.000	P_1 - Capital social	12.000.000
A_2 - Mijloace fixe	10.000.00	P_2 - Rezerve	3.000.000
A_3 - Mărfuri	5.000.000	P_3 - Credite bancare	6.000.000
A_4 - Cont curent	4.000.000	P_4 - Furnizori	9.000.000
A_5 - Casa	3.000.000	P_5 - Creditori	5.000.000
A_6 - Clienţi	6.000.000		
$\sum_{i=1}^{6} A_i$	35.000000	$\sum_{j=1}^{5} P_j$	35.000.000

Cont
D A_1 - Terenuri C
S_f=7000000
(E_f)

Cont
D P_1 - Capital social C
S_f=12000000
(E_f)

Cont
D A_2 - Mijloace fixe C
S_f=10000000
(E_f)

Cont
D P_2 - Rezerve C
S_f=3000000
(E_f)

Cont
D A_3 - Mărfuri C
S_f=5000000
(E_f)

Cont
D P_3 - Credite bancare C
S_f=6000000
(E_f)

Cont
D A_4 - Cont curent C
S_f=4000000
(E_f)

Cont
D P_4 - Furnizori C
S_f=9000000
(E_f)

Cont
D A_5 - Casa C
S_f=3000000
(E_f)

Cont
D P_5 -Creditori C
S_f=5000000
(E_f)

Cont
D A_6 -Clienţi C
S_f=6000000
(E_f)

în care:

- A_1, A_2, A_3, A_4, A_5, A_6 - posturi de activ
- P_1, P_2, P_3, P_4, P_5 - posturi de pasiv
- S_f(E_f) - solduri finale (existențele la sfârşitul anului a elementelor patrimoniale).

IV.3. Funcțiile conturilor şi conținutul lor economic

În cadrul utilizării lor, conturile îndeplinesc prin urmare diferite funcții, dintre care, cele mai importante sunt:

- funcția de reflectare economică;
- funcția de informare;
- funcția de calcul;
- funcția statistică;
- funcția de control;
- funcția de grupare;
- funcția de sistematizare;
- funcția contabilă;
- funcția de analiză.

1) Funcția de reflectare economică constă în aceea că, fiecare cont are un anumit conținut economic determinat de natura elementelor patrimoniale (sau extrapatrimoniale) care se urmăresc, se reflectă şi se controlează, în dinamică.

2) Funcția de informare constă în aceea că, prin intermediul contului, managementul (conducerea) agentului economic este informat (cunoaşte) în orice moment asupra existenței şi mişcării fiecărui element patrimonial în parte, în mod cronologic, permițând fundamentarea deciziilor economice.

3) Funcția de calcul constă în aceea că prin modul cum este conceput şi structurat, contul permite efectuarea calculelor pentru determinarea existențelor şi mişcărilor elementelor patrimoniale (existențe, rulaje, solduri, costuri, rezultate etc.).

4) Funcția statistică constă în faptul că datele şi informațiile furnizate de conturi stau la baza calculării diverşilor indicatori economico-financiari.

5) Funcția de control constă în aceea că informațiile furnizate de conturi permit controlul integrității patrimoniului, în mod individual, pe fiecare element patrimonial.

6) Funcția de grupare constă în faptul că, prin intermediul conturilor, elementele patrimoniale sunt grupate în structuri omogene, ce pot fi urmărite în existența şi mişcarea lor.

7) Funcția de sistematizare constă în faptul că fiecare cont permite înregistrarea distinctă a operațiilor economico-financiare, care produc creşteri (majorări) ale elementului patrimonial, de cele care produc scăderi sau micşorări ale elementului respectiv.

8) Funcția contabilă derivă din conținutul economic al conturilor, fiind stabilit, în acest sens, un cadru general de funcționare şi de înregistrare a operațiilor.

9) Funcția de analiză se bazează pe toate celelalte funcții ale contului, permițând observarea şi analiza în dinamică, a oricărui element patrimonial.

Fiecare cont are un anumit ***conținut economic***, determinat de natura elementului patrimonial sau extrapatrimonial pe care îl urmăreşte, reflectă şi controlează, în dinamică.

Conținutul economic este criteriul esențial care stă la baza diferențierii conturilor, permițând individualizarea lor şi imprimându-le, totodată, o anumită ***funcție contabilă***.

În raport cu natura dublă a elementelor patrimoniale şi a legăturii lor cu operațiile economico-financiare la care participă, conținutul contului poate să reprezinte:

- un ***mijloc economic*** de natura activelor fixe sau mijloacelor circulante materiale, băneşti, în decontări etc.;
- un ***proces economic*** sau numai o anumită fază a procesului economic, reprezentând cheltuielile pe care le ocazionează procesele de aprovizionare, stocare, producție, desfacere, investiții, precum şi veniturile care se generează.
- o ***sursă economică*** de natura surselor proprii, creditate sau atrase, reflectând modul de procurare a bunurilor şi valorilor economice, respectiv relațiile de finanțare, autofinanțare, creditare şi decontare, concretizate sub forma unor raporturi juridice de drepturi şi obligații, pe care acestea le implică în mod obiectiv.
- un ***rezultat financiar***, care este generat de activitatea agentului economic.

Raportat la patrimoniul agentului economic, conținutul economic al conturilor este reprezentat de:

- elementele patrimoniale de activ;
- elementele patrimoniale de pasiv;
- elementele extrapatrimoniale (care nu aparțin agentului economic, dar se află temporar în gestiunea acestuia).

Principalele elemente patrimoniale de activ sunt:

- terenurile;
- mijloacele fixe;
- imobilizările financiare;
- mijloacele circulante materiale (mărfuri, ambalaje, materiale, materii prime, produse finite etc.);
- mijloacele circulante băneşti (disponibilul în conturile bancare, numerarul din casierie etc;
- mijloacele circulante în decontare (drepturile de creanță asupra clienților pentru mărfurile livrate, drepturile de creanță asupra debitorilor pentru sumele de bani avansate sau imputate etc.;
- cheltuielile (de exploatare, financiare, excepționale);
- alte elemente de activ.

Principalele elemente patrimoniale de pasiv sunt:

- capitalurile proprii (sursele proprii), cum ar fi: capitalul social, rezervele, fondurile proprii, profitul etc.;
- capitalurile străine sub forma surselor creditate (obligațiile băneşti față de bănci etc.);

- capitalurile străine sub forma surselor atrase (obligaţiile faţă de furnizori pentru mărfurile aprovizionate, obligaţiile faţă de bugetul statului, bugetul asigurărilor sociale, obligaţiile de plată a personalului etc);
- veniturile şi rezultatele etc.

Principalele elemente extrapatrimoniale (care nu aparţin firmei şi se află temporar în gestiunea acestora) sunt:

- mijloacele fixe luate în chirie;
- bunuri şi valori primite în custodie;
- bunuri şi valori primite în consignaţie;
- produse primite spre prelucrare etc.

Având în vedere ordonarea conţinutului economic al conturilor, pe structurile prezentate, în ***sistemul conturilor***, distingem două categorii de conturi, fiecare dintre ele cu principii şi reguli de funcţionare diferite, respectiv:

- conturi patrimoniale;
- conturi extrapatrimoniale.

1) **Conturile patrimoniale** reflectă şi calculează, în dinamică, elementele care alcătuiesc patrimoniul agentului economic, corespunzător grupării sau divizării elementelor patrimoniale în ***elemente patrimoniale de activ*** şi ***elemente patrimoniale de pasiv***. La rândul lor, ***conturile patrimoniale*** se împart în cele două mari categorii, respectiv:

- conturi de activ;
- conturi de pasiv.

a) **Conturile de activ** reflectă şi calculează, în dinamică, elementele patrimoniale de activ ale agentului economic, ***au funcţie contabilă de activ*** şi apar pentru existenţele periodice pe care le reflectă ca posturi în ***activul bilanţului.***

b) **Conturile de pasiv** reflectă şi calculează, în dinamică, elementele patrimoniale de pasiv ale agentului economic, ***au funcţie contabilă de pasiv*** şi apar, pentru existenţele periodice pe care le reflectă, ca posturi în **pasivul bilanţului**.

2) **Conturile extrapatrimoniale** reflectă şi calculează în dinamică elementele extrapatrimoniale de natura bunurilor şi valorilor economice, care aparţin altor agenţi economici, persoane juridice sau fizice, dar care se află temporar în posesia (gestiunea) agentului economic.

Conturile extrapatrimoniale au **funcţie contabilă unilaterală.**

Între **contul contabil**, ca procedeu specific şi instrument de lucru curent al contabilităţii, şi **bilanţul contabil**, ca instrument de raportare, generalizare şi sinteză contabilă, există diferenţe metodologice, astfel:

- bilanţul contabil este un instrument de reprezentare globală a patrimoniului, iar contul este un instrument de reprezentare individuală a elementelor patrimoniului;
- bilanţul contabil reflectă situaţia statică, la un moment dat, a patrimoniului, în timp ce contul reflectă situaţia dinamică, individuală, a fiecărui element patrimonial;

- bilanțul contabil se întocmeşte şi se exprimă numai în unități valorice, în timp ce contul se poate exprima, atât valoric, cât şi cantitativ (conturile analitice);
- informațiile din conturi se regăsesc în bilanțul contabil, aceasta, dacă se are în vedere sensul fluxului contabil.

ATENȚIE !

Nu toate conturile folosite de agentul economic, conform planului de conturi general, ajung să fie reflectate ca posturi în bilanțul contabil, multe din ele dispărând (soldându-se) la sfârşitul perioadei, soldul lor fiind preluat de alte conturi, mai reprezentative pentru reflectarea patrimoniului în bilanțul contabil .

De exemplu, toate conturile de venituri şi cheltuieli se soldează (se închid) la sfârşitul perioadei de gestiune, soldul lor fiind preluat în contul de rezultate "Profit şi pierdere".

IV.4. Sistemul conturilor

Complexitatea şi diversitatea elementelor patrimoniale şi extrapatrimoniale au impus crearea unui ***sistem generalizat al conturilor***, care se prezintă sub forma unui ***Plan de conturi general***.

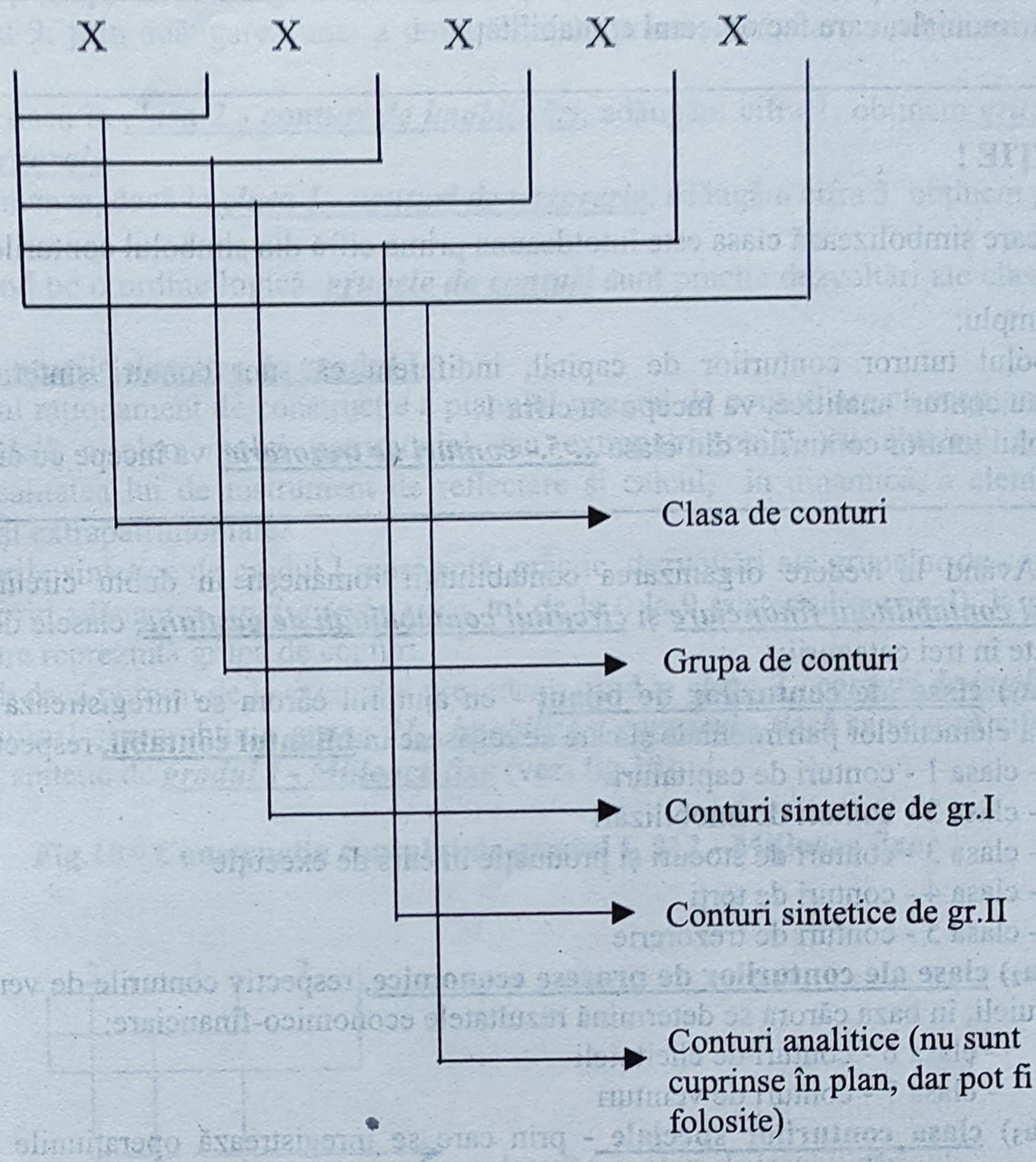
Planul de conturi general din România a fost aprobat prin H.G. nr. 704/1993 şi se aplică începând cu data de 1 ianuarie 1994, el aliniindu-se planurilor de conturi folosite de țările membre ale Uniunii Europene (cu modificările de rigoare).

Planul de conturi general este un tablou structurat după anumite reguli, incluzând toate conturile folosite în economia națională, fiind conceput pe ***sistemul zecimal*** şi pentru organizarea contabilității în dublu circuit, după modelul francez.

Planul general de conturi se bazează pe următoarea structură (vezi fig. 9):

- clase de conturi;
- grupe de conturi;
- conturi sintetice de gr. I;
- conturi sintetice de gr. II;
- conturi analitice (în afara planului general, utilizarea lor fiind lăsată la latitudinea agenților economici).

Fig. 9 - Structura planului general de conturi



a) <u>Clasele de conturi</u> - Planul general de conturi cuprinde 10 clase de conturi simbolizate cu cifre de la 1 la 9, astfel:

- clasa 1 - conturi de capital
- clàsa 2 - conturi de imobilizări
- clasa 3 - conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie
- clasa 4 - conturi de terţi
- clasa 5 - conturi de trezorerie
- clasa 6 - conturi de cheltuieli
- clasa 7 - conturi de venituri

- clasa 8 - conturi speciale
- clasa 9 - conturi de gestiune

Cifra corespunzătoare clasei de conturi reflectă categoria elementelor patrimoniale şi extrapatrimoniale, care fac obiectul contabilităţii.

ATENŢIE !

- cifra care simbolizează clasa este întotdeauna prima cifră din simbolul conturilor.

De exemplu:
- simbolul tuturor conturilor de capital, indiferent că sunt conturi sintetice de gr. I, gr. II sau conturi analitice, va începe cu cifra 1.
- simbolul tuturor conturilor din clasa ***... 5.- conturi de trezorerie***, va începe cu cifra 5 etc.

Având în vedere organizarea contabilităţii româneşti în dublu circuit, respectiv, ***circuitul contabilităţii financiare*** şi ***circuitul contabilităţii de gestiune***, clasele de conturi pot fi grupate în trei categorii:

a_1) clase ale conturilor de bilanţ - cu ajutorul cărora se înregistrează existenţa şi mişcarea elementelor patrimoniale şi care se regăsesc în **bilanţul contabil,** respectiv:

- clasa 1 - conturi de capitaluri
- clasa 2 - conturi de imobilizări
- clasa 3 - conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie
- clasa 4 - conturi de terţi
- clasa 5 - conturi de trezorerie

a_2) clase ale conturilor de procese economice, respectiv conturile de venituri şi cele de cheltuieli, în baza cărora se determină rezultatele economico-financiare:

- clasa 6 - conturi de cheltuieli
- clasa 7 - conturi de venituri

a_3) clasa conturilor speciale - prin care se înregistrează operaţiunile economico-financiare extrapatrimoniale:

- clasa 8 - conturi speciale

a_4) clasa conturilor de gestiune cuprinde conturile pentru înregistrarea decontărilor interne, costul producţiei şi conturile de calculaţie, respectiv:

- clasa 9 - conturi de gestiune

Conturile de bilanţ, de procese economice şi cele speciale, fac parte din ***circuitul contabilităţii financiare***, iar conturile de gestiune fac parte din ***circuitul contabilităţii de gestiune.***

b) - Grupele de conturi .

În cadrul fiecărei clase de conturi funcţionează mai multe **grupe de conturi** (vezi planul general de conturi).

Grupa de conturi reflectă ***natura economică*** a elementelor de activ, ***natura juridică*** a elementelor de pasiv, precum şi natura veniturilor şi cheltuielilor, în cazul conturilor de procese economice.

Simbolul grupelor de conturi se formează tot în baza sistemului zecimal, folosindu-se cifre de la 0 la 9, prin adăugarea unei a doua cifre, la prima cifră, care simbolizează clasa conturilor.

Astfel, dacă la ***clasa 2 - conturi de imobilizări***, adăugăm cifra 1, obţinem ***grupa 21 - imobilizări corporale***.

De asemenea, dacă la ***clasa 5 - conturi de trezorerie***, adăugăm cifra 3, obţinem ***grupa 53 - Clasa*** etc.

Mergând pe o ordine logică, ***grupele de conturi*** sunt practic dezvoltări ale claselor de conturi.

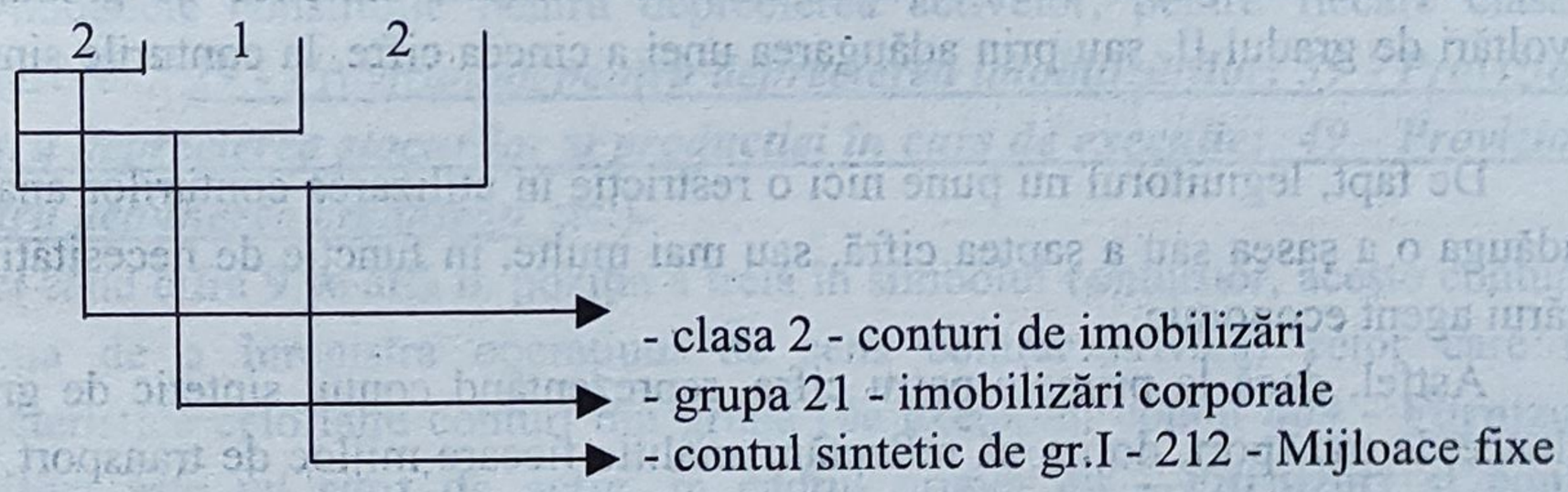
c) - Conturile sintetice de gradul I

Întregul raţionament de construcţie a planului general de conturi are ca scop principal, reflectarea fidelă a elementului patrimonial sau extrapatrimonial, cu ajutorul ***contului contabil***, în calitatea lui de instrument de reflectare şi calcul, în dinamică, a elementelor patrimoniale şi extrapatrimoniale.

Conturile sintetice de gradul I reprezintă, practic, dezvoltări ale grupelor de conturi şi se formează prin adăugarea ***unei a treia cifre***, tot de la 0 la 9 (sistemul zecimal), la primele două cifre, care reprezintă grupa de conturi.

Astfel, dacă pornim de la exemplul precedent, când la ***clasa 2 - conturi de imobilizări***, am adăugat cifra 1 şi am obţinut ***grupa 21 - imobilizări corporale***, dacă se adaugă cifra 2, se obţine contul sintetic de ***gradul I - Mijloace fixe*** (vezi fig.10).

Fig.10 - Construcţia contului de gradul I, 212 - Mijloace fixe



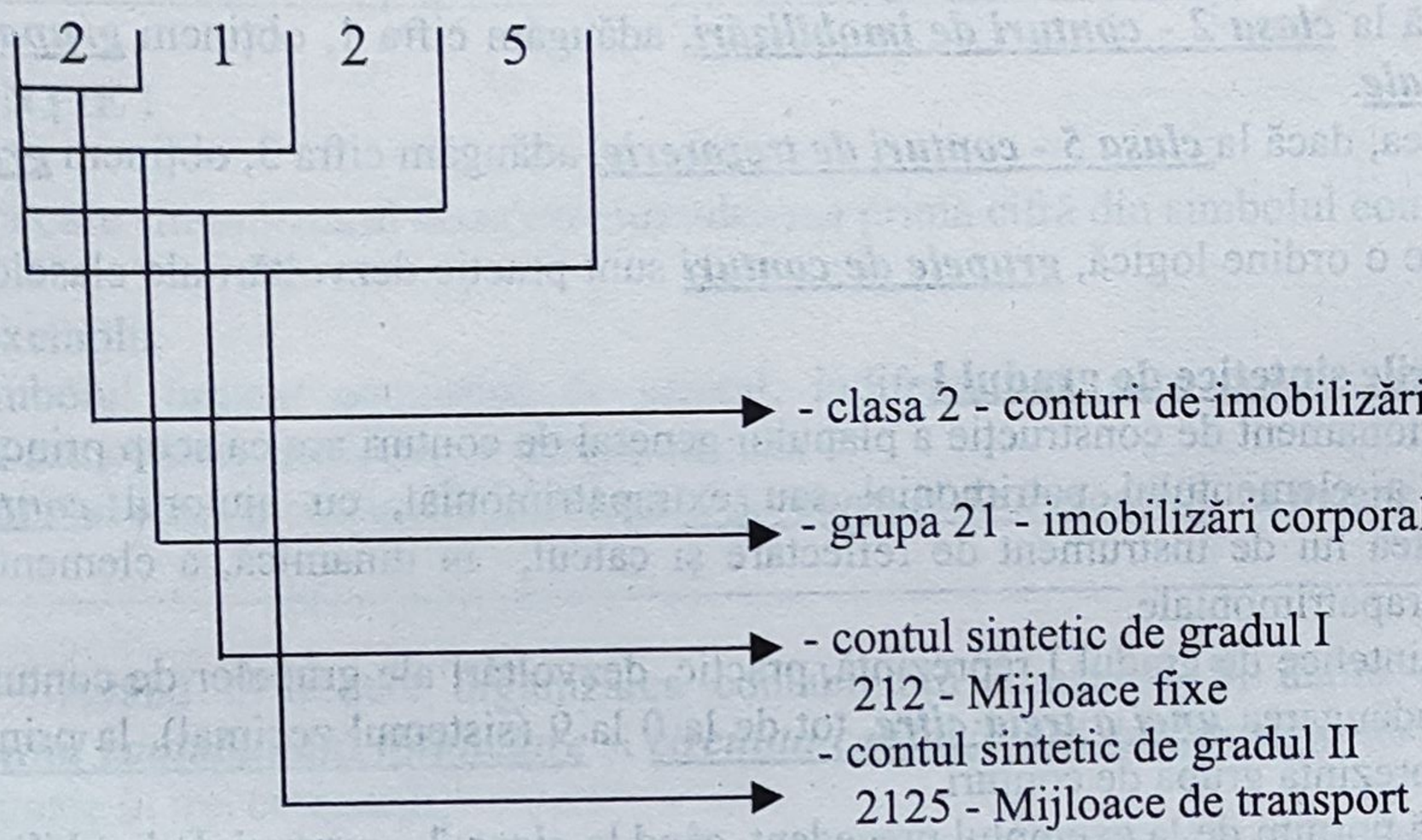
De asemenea:

- dacă la ***grupa 10 - capital şi rezerve***, adăugăm cifra 1, obţinem contul sintetic de gr. I - ***101 - Capital social;***
- dacă la grupa ***37 - Mărfuri***, adăugăm cifra 8, obţinem contul sintetic de gr. I - 378 - Diferenţe de preţ la mărfuri etc.

d) - Conturile sintetice de gradul II reprezintă dezvoltări ale conturilor sintetice de gradul I şi se formează prin adăugarea unei a patra cifre, tot de la 0 la 9 (sistemul zecimal), la primele trei cifre care simbolizează contul sintetic de gradul I.

Continuând exemplul precedent, dacă la primele trei cifre simbolizând contul sintetic de gradul I, **212 - Mijloace fixe**, adăugăm cifra 5, obținem contul sintetic de gradul II, **2125 - Mijloace de transport** (vezi fig.11).

Fig.11 - Construcția contului sintetic de gr.II, 2125 - Mijloace fixe



e) - Conturile analitice reprezintă dezvoltări ale conturilor sintetice de gradul I şi II, ele nefiind cuprinse în planul general de conturi, folosirea lor fiind lăsată la latitudinea agenților economici, în funcție de complexitatea activității lor economice.

Conturile analitice sunt simbolizate tot în sistem zecimal, cu cifre de la 0 la 9, şi se formează prin adăugarea unei a patra cifre la conturile sintetice de gradul I, care nu au dezvoltări de gradul II, sau prin adăugarea unei a cincea cifre, la conturile sintetice de gradul II.

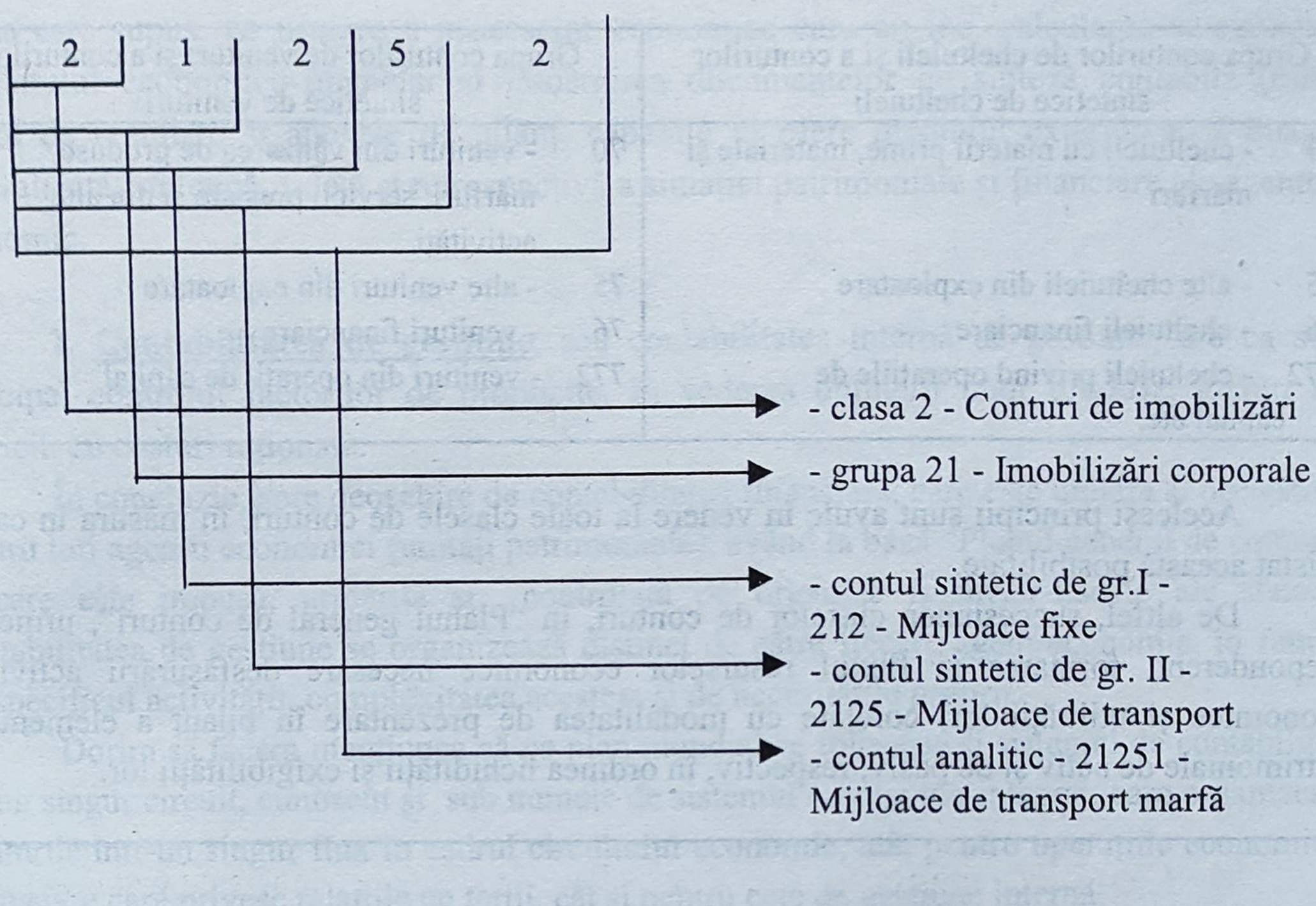
De fapt, legiuitorul nu pune nici o restricție în utilizarea conturilor analitice, putându-se adăuga o a şasea sau a şaptea cifră, sau mai multe, în funcție de necesitățile contabile ale fiecărui agent economic.

Astfel, dacă la primele patru cifre, reprezentând contul sintetic de gradul II, 2125 - Mijloace de transport, dorim să reflectăm analitic fiecare mijloc de transport în parte, putem adăuga o a cincea cifră, de la 0 la 9, obținând în felul acesta un **cont analitic** (fig.12).

De exemplu:

21251 - Mijloace de transport călători
21252 - Mijloace de transport marfă etc.

Fig.13 - Construcția contului analitic - 21251 - Mijloace de transport marfă



În construcția planului general de conturi, atât în cadrul grupelor de conturi, cât şi al conturilor sintetice, cifrei 9 i s-a dat o funcție semantică specifică, astfel:

- atunci când cifra 9 se află în poziția a doua, în cadrul grupelor de conturi, ea indică provizioanele constituite pentru deprecierea activelor, pentru fiecare clasă de conturi (ex.: ***29 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor; 39 - Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producției în curs de execuție; 49 - Provizioane pentru depunerea creanțelor*** etc.).
- atunci când cifra 9 se află în poziția a treia în simbolul conturilor, aceste conturi au funcția de a înregistra operațiuni de sens contrar (invers) celor care sunt caracteristice celorlalte conturi din grupă (de exemplu: contul **409 - Furnizori - debitori** este un **cont de activ**, în cadrul grupei **40 - Furnizori şi conturi asimilate**, în care, toate celelalte conturi sunt **conturi de pasiv** etc.).

De asemenea, planul general de conturi, prin codificarea sau simbolurile folosite, asigură o corelație de obiect privind natura resurselor utilizate şi a rezultatelor obținute, adică, asigură legături dintre cheltuieli şi venituri, atât la nivelul grupelor, cât şi la nivelul conturilor, corespunzător naturii lor (vezi fig.14).

Fig.14 - Legăturile dintre cheltuieli şi venituri, asigurate prin codificarea (simbolizarea) conturilor

Grupa conturilor de cheltuieli şi a conturilor sintetice de cheltuieli	Grupa conturilor de venituri şi a conturilor sintetice de venituri
60 - cheltuieli cu materii prime, materiale şi mărfuri	70 - venituri din vânzarea de produse, mărfuri, servicii prestate şi din alte activităţi
65 - alte cheltuieli din exploatare	75 - alte venituri din exploatare
66 - cheltuieli financiare	76 - venituri financiare
672 - cheltuieli privind operaţiile de capital etc.	772 - venituri din operaţii de capital

Aceleaşi principii sunt avute în vedere la toate clasele de conturi, în măsura în care a existat această posibilitate.

De altfel, succesiunea claselor de conturi, în "Planul general de conturi", urmează, preponderent, formarea şi fluxul resurselor economice necesare desfăşurării activităţii economice şi utilităţii lor, corelate cu modalitatea de prezentare în bilanţ a elementelor patrimoniale de activ şi de pasiv, respectiv, în ordinea lichidităţii şi exigibilităţii lor.

ATENŢIE!

În baza "Planului de conturi general" şi a normelor de utilizare a acestuia, ministerele, departamentele, unităţile de grup, asociaţiile profesionale şi alte persoane autorizate pot elabora planuri de conturi şi norme de utilizare specifice ramurilor şi sectoarelor de activitate, cu **avizul Ministerului Finanţelor**.

Sistemul conturilor şi, respectiv, "***Planul de conturi general***", este în concordanţă cu sistemul de contabilitate în dublu circuit (dualist), care organizează conturile, astfel încât, delimitează, în circuite distincte, conturile care au ca obiect înregistrarea elementelor şi operaţiilor patrimoniale, legate de schimburile şi relaţiile cu terţii, precum şi rezultatele financiare (***contabilitatea financiară***) şi într-un alt circuit, conturile care înregistrează producţia, costurile şi decontările interne (***contabilitatea de gestiune***).

Se formează astfel două circuite, respectiv:

- sistemul contabilităţii financiare sau generale;
- sistemul contabilităţii de gestiune.

1. **Contabilitatea financiară** are ca obiect înregistrarea tuturor operațiilor economico-financiare care afectează patrimoniul agenților economici, memorarea variațiilor la care acesta este supus, ca urmare a proceselor economice care au loc, calcularea şi explicarea rezultatului economico-financiar şi întocmirea documentelor de sinteză contabilă (bilanț, contul de rezultate şi anexele de bilanț, capabile să ofere mediului exterior acea imagine generalizată, sintetică, fidelă şi retrospectivă a situației patrimoniale şi financiare ale agentului economic.

2. **Contabilitatea de gestiune**, sau contabilitatea internă de gestiune, are ca scop principal controlul factorilor de producție, în vederea obținerii unor produse, lucrări sau servicii, cu costuri raționale.

În concluzie, spre deosebire de contabilitatea financiară, care este unitară şi obligatorie pentru toți agenții economici (unități patrimoniale), având la bază "Planul general de conturi", şi care este impusă, urmărită şi controlată de organele financiar-fiscale ale statului, contabilitatea de gestiune se organizează distinct de către fiecare agent economic, în funcție de specificul activității, complexitatea acesteia şi de necesitățile proprii.

Dorim să facem mențiunea că pe plan mondial se foloseşte şi sistemul de contabilitate cu un singur circuit, cunoscut şi sub numele de sistemul monist rău integrat, care organizează conturile într-un singur flux în cadrul circuitului economic, atât pentru operațiile economico-financiare care privesc relațiile cu terții, cât şi pentru cele de gestiune internă.

După cum s-a făcut precizarea, România are legiferat sistemul de contabilitate în dublu circuit, iar "***Planul de conturi general***" este prezentat în continuare:

PLANUL DE CONTURI GENERAL

CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI

10 CAPITAL PLANUL DE CONTURI GENERAL

CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI

10 CAPITAL ŞI REZERVE

101 Capital social
- **1011** Capital subscris nevărsat
- **1012** Capital subscris vărsat

104 Prime legate de capital
- **1041** Prime de emisiune sau de aport
- **1042** Prime de fuziune

105 Diferenţe de reevaluare[1]

106 Rezerve
- **1061** Rezerve legale
- **1063** Rezerve statutare
- **1068** Alte rezerve

107 Rezultatul reportat

108 Contul întreprinzătorului individual

11 FONDURI[2]

111 Fondul de dezvoltare[2]

112 Fondul de participare la profit

118 Alte fonduri

119 Repartizări la fondul de dezvoltare[3]

12 REZULTATUL EXERCIŢIULUI

121 Profit şi pierdere

129 Repartizarea profitului

13 SUBVENŢII PENTRU INVESTIŢII

131 Subvenţii pentru investiţii

14 PROVIZIOANE REGLEMENTATE[4]

141 Provizioane reglementate

15 PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI

151 Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
- **1511** Provizioane pentru litigii

---

[1] Se utilizează potrivit dispoziţiilor legale.
[2] Se utilizează potrivit dispoziţiilor legale.
[3] În curs de lichidare după anul 1997.
[4] Conţinutul şi utilizarea conturilor din această grupă se stabilesc în funcţie de dispoziţiile legale.

1512 Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor
1513 Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii
1514 Provizioane pentru pierderi din schimb valutar
1518 Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

16 ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE

161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni
162 Credite bancare pe termen lung şi mediu
1621 Credite bancare pe termen lung şi mediu
1622 Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadenţă
1623 Credite externe guvernamentale
1624 Credite externe garantate de stat
1625 Credite externe garantate de bănci
1626 Credite de la trezoreria statului
166 Datorii legate de participaţii
167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate
168 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate
1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni
1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung şi mediu
1686 Dobânzi aferente datoriilor legate de participaţii
1687 Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate
169 Prime privind rambursarea obligaţiunilor

CLASA 2 - CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20 IMOBILIZĂRI NECORPORALE

201 Cheltuieli de constituire
203 Cheltuieli de cercetare şi dezvoltare
205 Concesiuni, brevete şi alte drepturi
207 Fond comercial
208 Alte imobilizări necorporale

21 IMOBILIZĂRI CORPORALE

211 Terenuri
2111 Terenuri
2112 Amenajări de terenuri
212 Mijloace fixe[1]
2121 Construcţii
2122 Echipamente tehnologice (Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)
2123 Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare
2124 Mijloace de transport
2125 Animale şi plantaţii
2126 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale

[1] Modificate începând cu data de 1 ianuarie 1999, conform O.M.F. nr. 314 / 5.04.1999.

23 IMOBILIZĂRI ÎN CURS
- **230** Imobilizări necorporale în curs
- **231** Imobilizări corporale în curs

26 IMOBILIZĂRI FINANCIARE
- **261** Titluri de participare
- **262** Titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu
- **263** Alte titluri imobilizate
- **267** Creanţe imobilizate
  - **2671** Creanţe legate de participaţii
  - **2672** Împrumuturi acordate pe termen lung
  - **2677** Alte creanţe imobilizate
  - **2678** Dobânzi aferente creanţelor imobilizate
- **269** Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

28 AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE[1]
- **280** Amortizări privind imobilizările necorporale
  - **2801** Amortizarea cheltuielilor de constituire
  - **2803** Amortizarea cheltuielilor de cercetare şi dezvoltare
  - **2805** Amortizarea concesiunilor, brevetelor şi altor drepturi şi valori similare
  - **2807** Amortizarea fondului comercial
  - **2808** Amortizarea altor imobilizări necorporale
- **281** Amortizări privind imobilizările corporale
  - **2810** Amortizarea terenurilor
  - **2811** Amortizarea construcţiilor
  - **2812** Amortizarea echipamentelor tehnologice
  - **2813** Amortizarea aparatelor şi instalaţiilor de măsură, de control şi reglare
  - **2814** Amortizarea mijloacelor de transport plantaţiilor
  - **2815** Amortizarea animalelor şi plantaţiilor
  - **2816** Amortizarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentului de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active corporale

29 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR
- **290** Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
- **291** Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale
- **293** Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs
- **296** Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare

CLASA 3 - CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

30 STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE
- **300** Materii prime
- **301** Materiale consumabile
  - **3011** Materiale auxiliare

[1] Modificate începând cu data de 1 ianuarie 1999, conform O.M.F. nr. 314 / 5.04.1999.

3012 Combustibili
3013 Materiale pentru ambalat
3014 Piese de schimb
3015 Seminţe şi materiale de plantat
3016 Furaje
3018 Alte materiale consumabile
308 Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale

32 OBIECTE DE INVENTAR
321 Obiecte de inventar
322 Uzura obiectelor de inventar
323 Baracamente şi amenajări provizorii
328 Diferenţe de preţ la obiecte de inventar

33 PRODUCŢIA ÎN CURS DE EXECUŢIE
331 Produse în curs de execuţie
332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie

34 PRODUSE
341 Semifabricate
345 Produse finite
346 Produse reziduale
348 Diferenţe de preţ la produse

35 STOCURI AFLATE LA TERŢI
351 Materii şi materiale aflate la terţi
352 Obiecte de inventar la terţi
354 Produse aflate la terţi
356 Animale aflate la terţi
357 Mărfuri în custodie sau în consignaţie la terţi
358 Ambalaje aflate la terţi

36 ANIMALE
361 Animale şi păsări
368 Diferenţe de preţ la animale şi păsări

37 MĂRFURI
371 Mărfuri
378 Diferenţe de preţ la mărfuri

38 AMBALAJE
381 Ambalaje
388 Diferenţe de preţ la ambalaje

39 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE
390 Provizioane pentru deprecierea materiilor prime
391 Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile
392 Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar
393 Provizioane pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie
394 Provizioane pentru deprecierea produselor
395 Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi

396 Provizioane pentru deprecierea animalelor
397 Provizioane pentru deprecierea mărfurilor
398 Provizioane pentru deprecierea ambalajelor

CLASA 4 - CONTURI DE TERŢI

40 FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE
401 Furnizori
403 Efecte de plătit
404 Furnizori de imobilizări
405 Efecte de plătit pentru imobilizări
408 Furnizori - facturi nesosite
409 Furnizori - debitori
41 CLIENŢI ŞI CONTURI ASIMILATE
411 Clienţi
413 Efecte de primit
416 Clienţi incerţi
418 Clienţi - facturi de întocmit
419 Clienţi - creditori
42 PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE
421 Personal - remuneraţii datorate
423 Personal - ajutoare materiale datorate
424 Participarea personalului la profit
425 Avansuri acordate personalului
426 Drepturi de personal neridicate
427 Reţineri din remuneraţii datorate terţilor
428 Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul
4281 Alte datorii în legătură cu personalul
4282 Alte creanţe în legătură cu personalul
43 ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECŢIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE
431 Asigurări sociale
4311 Contribuţia unităţii la asigurările sociale
4312 Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară
437 Ajutor de şomaj
4371 Contribuţia unităţii la fondul de şomaj
4372 Contribuţia personalului la fondul de şomaj
438 Alte datorii şi creanţe sociale
4381 Alte datorii sociale
4382 Alte creanţe sociale
44 BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE
441 Impozitul pe profit
442 Taxa pe valoare adăugată

4423 TVA de plată
4424 TVA de recuperat
4426 TVA deductibilă
4427 TVA colectată
4428 TVA neexigibilă
444 Impozitul pe salarii
445 Subvenţii
446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
447 Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate
448 Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului
4481 Alte datorii faţă de bugetul statului
4482 Alte creanţe privind bugetul statului
4483 Datorii faţă de stat[5]
4484 Creanţe în legătură cu statul[6]

45 GRUP ŞI ASOCIAŢI
451 Decontări în cadrul grupului
4511 Decontări în cadrul grupului
4518 Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului
455 Asociaţi - conturi curente
4551 Asociaţi - conturi curente
4558 Dobânzi - conturi asociaţi
456 Decontări cu asociaţii privind capitalul
457 Dividende de plată
458 Decontări din operaţii în participaţie
4581 Decontări din operaţii în participaţie - activ
4582 Decontări din operaţii în participaţie - pasiv

46 DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI
461 Debitori diverşi
462 Creditori diverşi

47 CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE
471 Cheltuieli înregistrate în avans
472 Venituri înregistrate în avans
473 Decontări din operaţii în curs de clarificare
476 Diferenţe de conversie - activ
477 Diferenţe de conversie - pasiv

48 DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂŢII
481 Decontări între unitate şi subunităţi
482 Decontări între subunităţi

49 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR
491 Provizioane pentru deprecierea creanţelor - clienţi
495 Provizioane pentru deprecierea creanţelor - decontări în cadrul

---

[5] Se utilizează potrivit instrucţiunilor Ministerului Finanţelor.
[6] Se utilizează potrivit instrucţiunilor Ministerului Finanţelor.

grupului, unităţii şi cu asociaţii
496 Provizioane pentru deprecierea creanţelor - debitori diverşi

CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE

50 TITLURI DE PLASAMENT
502 Acţiuni proprii
503 Acţiuni
505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate
506 Obligaţiuni
508 Alte titluri de plasament şi creanţe asimilate
5081 Alte titluri de plasament
5088 Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament
509 Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament

51 CONTURI LA BĂNCI
511 Valori de încasat
5112 Cecuri de încasat
5113 Efecte de încasat
5114 Efecte remise spre scontare
512 Conturi curente la bănci
5121 Conturi la bănci în lei
5124 Conturi la bănci în devize
5125 Sume în curs de decontare
5126 Carnete de cecuri cu limită de sumă
518 Dobânzi
5186 Dobânzi de plătit
5187 Dobânzi de încasat
519 Credite bancare pe termen scurt
5191 Credite bancare pe termen scurt
5192 Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă
5193 Credite externe guvernamentale
5194 Credite externe garantate de stat
5195 Credite externe garantate de bănci
5196 Credite de la trezoreria statului
5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

53 CASA
531 Casa
5311 Casa în lei
5314 Casa în devize
532 Alte valori
5321 Timbre fiscale şi poştale
5322 Bilete de tratament şi odihnă
5323 Tichete şi bilete de călătorie

5328 Alte valori

54 ACREDITIVE

541 Acreditive

5411 Acreditive în lei

5412 Acreditive în devize

542 Avansuri de trezorerie

58 VIRAMENTE INTERNE

581 Viramente interne

59 PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CONTURILOR DE TREZORERIE

590 Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament

CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI

60 CHELTUIELI CU MATERII PRIME, MATERIALE ŞI MĂRFURI

600 Cheltuieli cu materiile prime

601 Cheltuieli cu materialele consumabile

6011 Cheltuieli cu materialele auxiliare

6012 Cheltuieli privind combustibilii

6013 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat

6014 Cheltuieli privind piesele de schimb

6015 Cheltuieli privind semințele şi materialele de plantat

6016 Cheltuieli privind furajele

6018 Cheltuieli privind alte materiale consumabile

602 Cheltuieli privind obiectele de inventar

603 Cheltuieli privind baracamentele

604 Cheltuieli privind materialele nestocate

605 Cheltuieli privind energia şi apa

606 Cheltuieli cu animalele şi păsările

607 Cheltuieli privind mărfurile

608 Cheltuieli privind ambalajele

61 CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI

611 Cheltuieli de întreținere şi reparații

612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile

613 Cheltuieli cu primele de asigurare

614 Cheltuieli cu studiile şi cercetările

62 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI

621 Cheltuieli cu colaboratorii

622 Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile

623 Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate

624 Cheltuieli cu transportul de bunuri şi de personal

625 Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări

626 Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații

627 Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate

628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi

63 CHELTUIELI CU IMPOZITELE, TAXELE ŞI VĂRSĂMINTELE ASIMILATE

631 Cheltuieli cu impozitul pe salarii

635 Cheltuieli cu alte impozite

64 CHELTUIELI CU PERSONALUL

641 Cheltuieli cu remuneraţiile

645 Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

6451 Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale

6452 Cheltuieli privind contribuţia unităţii la ajutorul de şomaj

6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

65 ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE

654 Pierderi din creanţe

658 Alte cheltuieli de exploatare

66 CHELTUIELI FINANCIARE

663 Pierderi din creanţe legate de participaţii

664 Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate

665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar

666 Cheltuieli privind dobânzile

667 Cheltuieli privind sconturile acordate

668 Alte cheltuieli financiare

67 CHELTUIELI EXCEPŢIONALE

671 Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune

6711 Despăgubiri, amenzi şi penalităţi

6712 Donaţii şi subvenţii acordate

6714 Pierderi din debitori diverşi

6718 Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune

672 Cheltuieli privind operaţiile de capital

6721 Cheltuieli privind activele cedate

6728 Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de capital

68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE ŞI PROVIZIOANELE

681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor

6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante

686 Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele

6862 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

6863 Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri

6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor

687 Cheltuieli excepţionale privind amortizările şi provizioanele
6871 Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor
6872 Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
6873 Cheltuieli excepţionale privind provizioane pentru deprecieri
6874 Cheltuieli excepţionale privind provizioane reglementate

69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT
691 Cheltuieli cu impozitul pe profit

CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI

70 VENITURI DIN VANZĂRI DE PRODUSE, MĂRFURI, SERVICII PRESTATE ŞI DIN ALTE ACTIVITĂŢI
701 Venituri din vânzarea produselor finite
702 Venituri din vânzarea semifabricatelor
703 Venituri din vânzarea produselor reziduale
704 Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
705 Venituri din studii şi cercetări
706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
707 Venituri din vânzarea mărfurilor
708 Venituri din activităţi diverse

71 VENITURI DIN PRODUCŢIA STOCATĂ
711 Venituri din producţia stocată

72 VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI
721 Venituri din producţia de imobilizări necorporale
722 Venituri din producţia de imobilizări corporale

74 VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE
741 Venituri din subvenţii de exploatare

75 ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE
754 Venituri din creanţe reactivate
758 Alte venituri din exploatare

76 VENITURI FINANCIARE
761 Venituri din participaţii
762 Venituri din alte imobilizări financiare
763 Venituri din creanţe imobilizate
764 Venituri din titluri de plasament
765 Venituri din diferenţe de curs valutar
766 Venituri din dobânzi
767 Venituri din sconturi obţinute
768 Alte venituri financiare

77 VENITURI EXCEPŢIONALE
771 Venituri excepţionale din operaţii de gestiune
7711 Venituri din despăgubiri şi penalităţi
7718 Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune

772 Venituri din operaţii de capital
7721 Venituri din cedarea activelor
7727 Subvenţii pentru investiţii virate la venituri
7728 Alte venituri excepţionale din operaţii de capital

78 VENITURI DIN PROVIZIOANE

781 Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare
7812 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor
7814 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante
786 Venituri financiare din provizioane
7862 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7863 Venituri din provizioane pentru deprecieri
787 Venituri excepţionale din provizioane
7872 Venituri excepţionale din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
7873 Venituri excepţionale din provizioane pentru deprecieri
7874 Venituri excepţionale din provizioane reglementate

CLASA 8 - CONTURI SPECIALE

80 CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI

801 Angajamente acordate
8011 Giruri şi garanţii acordate
8018 Alte angajamente acordate
802 Angajamente primite
8021 Giruri şi garanţii primite
8028 Alte angajamente primite
803 Alte conturi în afara bilanţului
8031 Mijloace fixe luate cu chirie
8032 Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034 Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare
8035 Debitori din amenzi şi penalităţi pretinse
8036 Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
8037 Efecte scontate neajunse la scadenţă
8038 Alte valori în afara bilanţului

89 BILANŢ

891 Bilanţ de deschidere
892 Bilanţ de închidere

CLASA 9 - CONTURI DE GESTIUNE

90 DECONTĂRI INTERNE

901 Decontări interne privind cheltuielile

902 Decontări interne privind producţia obţinută
903 Decontări interne privind diferenţele de preţ
92 CONTURI DE CALCULAŢIE
921 Cheltuielile activităţii de bază
922 Cheltuielile activităţii auxiliare
923 Cheltuieli indirecte de producţie
924 Cheltuieli generale de administraţie
925 Cheltuieli de desfacere
93 COSTUL PRODUCŢIEI
931 Costul producţiei obţinute
932 Costul producţiei în curs de execuţie

IV.5. Structura contului

Ca procedeu specific al metodei contabilităţii, ***contul*** are o structură adecvată îndeplinirii funcţiilor sale, asigurând identificarea, urmărirea, mişcarea şi controlul, în dinamică, a elementelor patrimoniale şi extrapatrimoniale pe care le reflectă, permiţând obţinerea de informaţii complete privind existenţele şi mişcările acestora, în întreaga lor varietate.

Abordat din punct de vedere practic, contul se prezintă ca un **tablou de sistematizare**, în care sunt reflectate existenţele iniţiale (soldurile iniţiale) ale elementelor patrimoniale şi extrapatrimoniale şi modificările acestora, în sensul creşterilor (intrări) sau scăderii (ieşiri) elementelor patrimoniale, astfel:
- pe o parte a tabloului (stânga sau dreapta, în funcţie de natura economică şi juridică a elementului patrimonial reflectat), este prezentat soldul iniţial (existenţa iniţială) şi creşterile (intrările) elementului patrimonial, respectiv soldul final, funcţie de caz;
- pe cealaltă parte a tabloului sunt prezentate scăderile (ieşirile), respectiv, soldul final (existenţa finală) de la sfârşitul perioadei de gestiune, funcţie de caz.

Formula matematică după care funcţionează corelaţiile şi se fac calculele în cadrul contului este una specifică contabilităţii, fiind cunoscută sub numele de **formula balanţieră**:

$$S_i + I = E + S_f$$

în care:
S_i - soldul iniţial sau existenţa iniţială a elementului patrimonial;
I - intrările sau creşterile elementului patrimonial în cursul perioadei de gestiune;
E - ieşirile (scăderile sau micşorările) elementului patrimonial în cursul perioadei de gestiune, care pot îmbrăca forma desfacerilor, vânzărilor, casărilor, deprecierilor etc;
S_f - soldul final sau existenţa finală a elementului patrimonial, la sfârşitul perioadei de gestiune.

Desigur, în baza **formulei balanţiere**, conform regulilor matematice, se poate calcula fiecare element din formulă, atunci când se cunosc celelalte trei, astfel:

1) - **Formula generală:**

$$S_i + I = E + S_f$$

2) - **Formula de determinare a soldului iniţial (S_i):**

$$S_i = E + S_f - I$$

3) - **Formula de determinare a creşterilor sau intrărilor (I):**

$$I = E + S_f - S_i$$

4) - **Formula de determinare a scăderilor, micşorărilor sau ieşirilor (E):**

$$E = S_i + I - S_f$$

5) - **Formula de determinare a existenţei finale sau a soldului final de la sfârşitul perioadei de gestiune (S_f):**

$$S_f = S_i + I - E$$

Această a patra formulă poate fi scrisă mai explicit, demonstrând încă o dată că, prin forma sa, contul permite înregistrarea separată a creşterilor şi micşorărilor elementelor patrimoniale pe o anumită perioadă de gestiune şi stabilirea în orice moment a existenţei finale a elementului final a elementului patrimonial:

Existenţa la începutul perioadei de gestiune (S_i) +	Creşteri în cursul perioadei de gestiune (I) -	Micşorări în cursul perioadei de gestiune (E) =	Existenţa la sfârşitul perioadei de gestiune (S_f)

Totodată, cu ajutorul contului, se realizează şi o **sistematizare** a operaţiilor economico-financiare, toate creşterile şi micşorările elementului patrimonial fiind înregistrate în acelaşi cont.

De asemenea, înregistrarea în conturi a operaţiilor economico-financiare se realizează în **ordine cronologică**, pe baza **documentelor contabile justificative**, asigurând astfel realitatea înregistrărilor.

Toate înregistrările în conturi sunt **exprimate valoric** şi uneori ***cantitativ*** (la conturile analitice), fapt ce permite generalizarea şi centralizarea datelor, precum şi calculul rezultatului financiar al perioadei de gestiune reflectate.

Structura contului cuprinde următoarele elemente:

- Denumirea sau titlul contului;
- Debitul şi creditul contului;
- Data înregistrării operaţiei economico-financiare;
- Explicaţia operaţiei economico-financiare;
- Rulajele contului;
- Totalurile contului;
- Soldul contului.

Structura grafică a contului, cu toate elementele sale componente, este prezentată în fig.15.

Fig. nr. 15 – structura grafică a contului

CONTUL „X”					
DEBIT (D)			CREDIT (C)		
Data înregistrării	Explicaţia operaţiei economico-financiare	Suma -lei -	Data înregistrării	Explicaţia operaţiei economico-financiare	Suma - lei -
01.01.1999	Si_d	Σ	01.01.1999	Si_c	Σ
01.01.1999	$R_d = \sum_{i=1}^{n} d_i$	Σ	01.01.1999	$R_c = \sum_{j=1}^{m} c_j$	Σ
01.01.1999	$T_d = R_d + Si_d$	Σ	01.01.1999	$T_c = R_c + Si_c$	Σ
01.01.1999	$Sf_d = T_d - T_c$	Σ	01.01.1999	$Sf_c = T_c - T_d$	Σ

Structura grafică a contului mai poate fi prezentată şi în felul următor :

D	**CONTUL „ X “**	**C**
Si_d		Si_c
$R_d = \sum_{i=1}^{n} d_i$		$R_c = \sum_{j=1}^{m} C_j$
$T_d = R_d + Si_d$		$T_c = R_c + Si_c$
$Sf_d = T_d - T_c$		$Sf_c = T_c - T_d$

în care:

- Si_d - sold iniţial debitor sau existenţa iniţială, preluată din bilanţ sau din soldul final al aceluiaşi cont, din luna precedentă.
- Si_c - soldul iniţial creditor sau existenţa iniţială preluată din bilanţ sau din soldul final al aceluiaşi cont, din luna precedentă.
- R_d - rulajul debitor
- R_c - rulajul creditor
- T_d - total sume debitoare
- T_c - total sume creditoare
- Sf_d - soldul final debitor
- Sf_c - soldul final creditor

ATENŢIE !

În funcţie de natura sa, un cont poate avea fie ***sold iniţial debitor***, fie ***sold iniţial creditor,*** sau poate să nu prezinte sold iniţial.

În ***schema grafică a contului*** s-au prezentat ambele solduri iniţiale, din motive didactice, în realitate, conturile putând avea numai sold iniţial debitor (conturile de activ), sau numai sold iniţial creditor (conturile de pasiv).

Aceeaşi situaţie este şi în cazul **soldurilor finale**, conturile având, fie numai sold final debitor (conturile de activ), fie numai sold final creditor (conturile de pasiv).

1) Denumirea sau titlul contului indică denumirea elementului patrimonial sau extrapatrimonial pe care îl reflectă, respectiv, bunuri şi valori economice, surse de finanţare, procese economice sau rezultate financiare.

De altfel, existenţa contului este condiţionată de conţinutul său economic şi deci cont fără conţinut economic nu poate exista.

Totodată, denumirea sau titlul contului permite deosebirea unui cont de celelalte conturi, care au denumiri diferite, întrucât şi conţinutul lor economic este diferit.

Pentru a se putea identifica şi folosi în mod corespunzător, conturile posedă, înainte de toate, **denumiri sau titluri proprii**, care este necesar să exprime, cu fidelitate, elementele patrimoniale şi extrapatrimoniale reflectate, starea şi mişcarea acestora etc.

Astfel vor fi utilizate:

- **conturile**: "Terenuri", "Mijloace fixe", "Mărfuri", "Cont curent" etc, pentru a fi evidenţiate şi reflectate bunurile şi valorile economice respective.
- **conturile**: "Capital", "Rezerve", "Credite bancare", "Furnizori", "Creditori" etc, pentru a evidenţia şi reflecta sursele de finanţare a bunurilor şi valorilor economice.
- **conturile**: "Cheltuieli cu materiile prime", "Cheltuieli privind mărfurile", "Cheltuieli cu impozitul pe salarii", "Venituri din vânzarea produselor finite", "Venituri din producţia stocată", "Venituri din vânzarea mărfurilor" etc, pentru a evidenţia şi reflecta procesele economice respective.
- **conturile**: "Mijloace fixe luate cu chirie", "Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare", "Valori materiale primite în păstrare sau custodie" etc, pentru a evidenţia şi reflecta elementele extrapatrimoniale.

Practica economică şi mai ales dezvoltarea tehnicilor de prelucrare automată a datelor au impus ca, pe lângă denumirea sau titlul contului, să se folosească, în mod obligatoriu, **codificarea** sau simbolizarea conturilor, cu respectarea condiţiilor şi principiilor de construcţie a planului de conturi general, care uşurează identificarea şi utilizarea conturilor.

Aşa cum se cunoaşte, "Planul de conturi general" cuprinde toate conturile sintetice de gradul I şi II, eşalonate pe **clase de conturi** şi **grupe de conturi**, obligatoriu de folosit de către agenţii economici.

Exemple:

101 - Capital social
1012 - Capital subscris vărsat
212 - Mijloace fixe
301 - Materiale consumabile
2121 - Clădiri
371 - Mărfuri
401 - Furnizori
411 - Clienţi
512 - Conturi curente la bănci
5121 - Conturi la bănci în lei
600 - Cheltuieli cu materiile prime
761 - Venituri din participaţii
8031 - Mijloace fixe luate cu chirie
921 - Cheltuielile activităţii de bază etc.

După cum se poate observa, făcând abstracţie de codul sau simbolul contului, a cărui construcţie a fost prezentată deja, denumirea sau titlul contului este foarte apropiată, uneori identificându-se cu denumirea elementului patrimonial pe care îl evidenţiază şi îl reflectă.

De exemplu:

- contul **301 - Materiale consumabile** - evidenţiază şi reflectă materialele aflate în gestiunea unităţii patrimoniale;

- contul **371 - Mărfuri** - evidenţiază şi reflectă mărfurile existente în gestiunea unităţii patrimoniale;

- contul **401 - Furnizori** - evidenţiază şi reflectă datoriile pe care unitatea patrimonială le are către terţi furnizori de stocuri, pentru bunurile primite şi neplătite încă;

- contul **411 - Clienţi** - evidenţiază şi reflectă creanţele pe care unitatea patrimonială le are de primit de la terţi agenţi economici (clienţi), cărora le-a livrat bunuri, lucrări sau servicii şi urmează să primească contravaloarea lor;

- **contul 5121 - Conturi la bănci în lei**- evidenţiază şi reflectă, disponibilităţile băneşti ale agentului economic în conturile bancare etc.

Aşa cum s-a făcut precizarea, în România, denumirea sau titlul contului, precum şi codul sau simbolul acestora, sunt stabilite în mod unitar, prin **Planul de conturi general**, elaborat pe întreaga economie naţională, şi care este aplicat şi funcţionează în baza unui **Regulament**, care stabileşte modul de funcţionare a fiecărui cont, în funcţie de natura lui economică şi juridică (vezi : "Regulamentul de utilizare a conturilor contabile").

2) Debitul si creditul contului reprezintă cele două părţi ale contului, cu ajutorul cărora se sistematizează operaţiile economico-financiare, în funcţie de sensul lor, respectiv, majorări (creşteri) sau micşorări (descreşteri sau scăderi).

Debitul şi creditul contului sunt părţi separate şi opuse, determinate de cele două categorii de modificări (creşteri şi scăderi), care survin în masa oricărui element patrimonial sau extrapatrimonial, sub influenţa operaţiilor economico-financiare.

Conceptele de **debit** şi **credit** s-au folosit încă de la începuturile apariţiei şi dezvoltării contabilităţii ca ştiinţă, respectiv, o dată cu dezvoltarea practicilor comerciale şi de afaceri, când conturile erau folosite, îndeosebi, pentru a reflecta raporturile juridice dintre **debitori** şi **creditori**.

Ca origine etimologică, categoriile de debit şi credit provin din limba latină, respectiv, de la:

- "**debere**", "**debet**" - care înseamnă "a datora" sau "el datorează";
- "**credere**", "**credet**" - care înseamnă "a crede", "el crede".

Astfel, în mod convenţional, s-a admis ca ***partea stângă a contului*** să se numească DEBIT(D), iar ***partea dreaptă a contului*** să se numească CREDIT (C).

Cea mai simplă reprezentare grafică a contului are forma literei "T" sau a unei balanţe cu două talere, cuprinzând cele două părţi structurale de bază, respectiv, ***debitul***, în partea stângă şi ***creditul***, în partea dreaptă.

Contul "X"

Debit (D)	Credit (C)

Sub raportul conținutului lor, consacrat din punct de vedere teoretic şi practic, debitul şi creditul nu sunt identice la toate conturile, ele îndeplinind funcții diferite, în raport cu natura elementelor patrimoniale pe care le reflectă (de activ sau de pasiv).

Din acest punct de vedere, atât debitul, cât şi creditul pot reflecta, atât operații economico-financiare de sens pozitiv (creşteri), cât şi operații economico-financiare de sens negativ (micşorări), în funcție de natura elementului patrimonial sau extrapatrimonial pe care îl reflectă, astfel:

a) <u>Debitul reflectă</u>:
- existența inițială a unui element de activ;
- creşterea sau majorarea unui element de activ;
- micşorarea unui element de pasiv.

b) <u>Creditul reflectă</u>:
- existența inițială a unui element de pasiv;
- creşterea sau majorarea unui element de pasiv;
- micşorarea unui element de activ.

Fiind destinate pentru a reflecta, în dinamică, elementele patrimoniale şi extrapatrimoniale, în expresie valorică, iar uneori şi naturală, pe perioade de gestiune separate, conturile înregistrează succesiv, prin debitul şi creditul lor, toate modificările care apar în masa elementelor patrimoniale pe care le reflectă, sub influența operațiilor economico-financiare la care acestea sunt supuse.

Tocmai de aceea, în teoria şi practica contabilă, s-a statuat faptul că înregistrările valorice în debitul unui cont corespund cu **<u>debitarea contului respectiv</u>**, iar înregistrările valorice în creditul unui cont, corespund cu **<u>creditarea contului respectiv</u>**.

3) <u>Data înregistrării operației economico-financiare</u> reflectă momentul înregistrării operației economico-financiare în cont şi rezultă din informațiile consemnate în documentele contabile primare justificativ.

Data înregistrării se poate referi, fie la data producerii operației economico-financiare înscrisă în documentele contabile, fie la data înregistrării efective a operației economico-financiare în cont.

Acest element structural al contului asigură **înregistrarea cronologică** în conturi a operaţiilor economico-financiare, elementele definitorii a datei înregistrării fiind: ***ziua, luna şi anul*** în care a avut loc înregistrarea.

4) Explicaţia operaţiei economico-financiare prezintă, pe scurt, conţinutul operaţiei economico-financiare înregistrate în contul respectiv.

După forma în care se prezintă, explicaţia operaţiei economico-financiare poate fi:

- explicaţie descriptivă;
- explicaţie contabilă.

a) Explicaţia descriptivă constă în exprimarea pe scurt a conţinutului operaţiei economico-financiare şi indicarea documentului justificativ în care s-a consemnat efectuarea ei (felul documentului, numărul şi data efectuării operaţiei).

b) Explicaţia contabilă presupune indicarea denumirii contului sau conturilor corespondente, în care operaţia economico-financiară se reflectă simultan, potrivit principiului dublei înregistrări.

Exemplu:

Înregistrarea în contabilitate a materialelor recepţionate conform facturii, în sumă de 1.000.000 lei, şi darea lor spre consum (800.000 lei) - **explicaţie descriptivă.**

Nr. crt.	Data	Explicaţia operaţiei economico-financiare	Suma - lei -	Nr. crt.	Data	Explicaţia operaţiei economico-financiare	Suma - lei -
1.	4.01.99	Aprovizionare cu materiale consumabile de la furnizori	1000000	1.	7.01.99	Consum de materiale conform bonului de consum	800000

Acelaşi exemplu, folosindu-se de data aceasta **explicaţia contabilă**, se prezintă sub forma unei relaţii de corespondenţă a conturilor, care participă la operaţia respectivă, relaţie cunoscută sub numele de **formulă contabilă**, astfel:

1) - Aprovizionarea cu materiale:

1.000.000	- 301 - Materiale consumabile	=	401 - Furnizori	-	1.000.000

2) - Consumul de materiale

800.000	601 - Cheltuieli cu materiale consumabile	=	301 - Materiale consumabile		800.000

5) <u>Rulajul contului</u> reprezintă ansamblul operațiunilor economico-financiare consemnate în conturi, în timpul unei perioade de gestiune, în debitul, respectiv, creditul contului.

Ca element structural al contului, rulajul asigură cunoaşterea mişcărilor cumulate, în dinamică, ale diferitelor elemente patrimoniale şi extrapatrimoniale, valorile înregistrate în conturi, însumându-se la anumite perioade, pe fiecare cont în parte, iar în cadrul contului, separat pe partea de debit sau credit, obținându-se astfel **<u>rulajele contului</u>**.

Având în vedere cele două părți structurale de bază ale contului, în care se face însumarea, respectiv debitul şi creditul contului, vor rezulta două feluri de **<u>rulaje</u>**:

- **<u>rulaj debitor (R_d)</u>** - obținut prin însumarea valorilor înregistrate în debitul contului.

- **<u>rulaj creditor (R_c)</u>** - obținut prin însumarea valorilor înregistrate în creditul contului.

a) <u>Rulajul debitor</u> se obține prin însumarea tuturor valorilor înscrise în debitul contului, în timpul unei perioade de gestiune (o lună calendaristică).

Dacă notăm cu:

- $d_1, d_2, d_3, ...d_i, ...d_n$ - modificările succesive înregistrate în debitul contului, care corespund unui element patrimonial oarecare;
- R_d - rulajul debitor al contului, obținut prin însumarea tuturor valorilor înscrise în debitul contului, în cursul unei perioade de gestiune;

Rezultă:

$$R_d = d_1 + d_2 + d_3 + ... + d_i + ... + d_n = \sum_{i=1}^{n} d_i$$

sau:

$$R_d = \sum_{i=1}^{n} d_i$$

b) <u>Rulajul creditor</u> se obține prin însumarea tuturor valorilor înscrise în creditul contului, în cursul unei perioade de gestiune (lună calendaristică).

Dacă notăm cu:

- $c_1, c_2, c_3, \ldots\ldots c_j, \ldots\ldots c_m$ - modificările succesive reflectate în creditul contului, care corespunde unui element patrimonial oarecare.
- R_c - rulajul creditor, obținut prin însumarea tuturor valorilor înscrise în creditul contului, în cursul unei perioade de gestiune;

Rezultă:

$$\mathbf{R_c = c_1 + c_2 + c_3 + \ldots\ldots + c_j + \ldots\ldots + c_m = \sum_{j=1}^{m} c_j}$$

Aşa cum s-a făcut precizarea, **<u>rulajul</u>** sau ***mişcarea contului*** arată modificările valorice ale elementelor patrimoniale, în sensul creşterii sau diminuării lor, determinate de operațiile economico-financiare, desfăşurate de agentul economic, într-o perioadă de timp.
Ca semnificație, atât **<u>rulajul debitor</u>**, cât şi **<u>rulajul creditor</u>** pot reprezenta, după caz, fie o sumă de valori de sens pozitiv (+), fie o sumă de valori de sens negativ (-), aceasta, în funcție de natura elementului patrimonial pe care îl reflectă (de activ sau de pasiv).

<u>Exemplu teoretic</u>:

Cont de activ "X"

D		C
$Si_d\ (E_i)$	-	
$R_d \begin{bmatrix} d_1 \\ d_2 \\ d_3 \\ \vdots \\ d_i \\ \vdots \\ d_n \end{bmatrix}$		$\begin{bmatrix} c_1 \\ c_2 \\ c_3 \\ \vdots \\ c_j \\ \vdots \\ c_m \end{bmatrix} R_c$
$R_d = \sum_{i=1}^{n} d_i$		$R_c = \sum_{j=1}^{m} c_j$

Cont de pasiv "Y"

D		C
	-	$Si_c\ (E_i)$
$R_d \begin{bmatrix} d_1 \\ d_2 \\ d_3 \\ \vdots \\ d_i \\ \vdots \\ d_n \end{bmatrix}$		$\begin{bmatrix} c_1 \\ c_2 \\ c_3 \\ \vdots \\ c_j \\ \vdots \\ c_m \end{bmatrix} R_c$
$R_d = \sum_{i=1}^{n} d_i$		$R_c = \sum_{j=1}^{m} c_j$

Exemplu practic:

Cont de activ 371 - Mărfuri		Cont de pasiv 401 - Furnizori	
D	C	D	C
Si = 5.000		Si = 3.000	
$d_1 = 8.000$ $d_2 = 3.000$ $d_3 = 1.000$ $d_4 = 4.000$ $d_5 = 6.000$	$c_1 = 2.000$ $c_2 = 5.000$ $c_3 = 7.000$	$d_1 = 1.000$ $d_2 = 3.000$ $d_3 = 6.000$ $d_4 = 2.000$ $d_5 = 4.000$ $d_6 = 5.000$	$c_1 = 2.000$ $c_2 = 7.000$ $c_3 = 9.000$ $c_4 = 3.000$ $c_5 = 6.000$
$R_d = \sum_{i=1}^{5} 22.000$	$R_c = \sum_{j=1}^{3} 14.000$	$R_d = \sum_{i=1}^{6} 21.000$	$R_c = \sum_{j=1}^{5} 27.000$

Modul cum s-au calculat rulajele:

Contul 371 - Mărfuri

$R_d = 8.000 + 3.000 + 1.000 + 4.000 + 6.000 = 22.000$
$R_c = 2.000 + 5.000 + 7.000 = 14.000$

Contul 401 - Furnizori

$R_d = 1.000 + 3.000 + 6.000 + 2.000 + 4.000 + 5.000 = 21.000$
$R_c = 2.000 + 7.000 + 9.000 + 3.000 + 6.000 = 27.000$

ATENTIE !
După cum se observă şi din definiţie şi din exemplele prezentate, rulajele contului **nu cuprind** soldul iniţial (Si) sau existenţa iniţială (Ei).

6) Totalul contului se obţine prin însumarea generală a valorilor reflectate în cont, separat pentru partea de debit, respectiv, partea de credit, pentru o perioadă oarecare de gestiune.

Ca şi în cazul rulajului, luând în considerare cele două părţi structurale de bază ale contului, respectiv, debitul şi creditul, totalurile contului vor fi şi ele de două feluri:

- Total sume debitoare (T_d);
- Total sume creditoare (T_c).

a) **Totalul sumelor debitoare** (T_d) se obține prin însumarea **rulajului debitor** cu soldul inițial debitor (existența inițială), dacă acesta există, respectiv:

$$T_d = R_d + Si_d$$

în care:

T_d - total sume debitoare;

R_d - rulaj debitor;

Si_d - sold inițial debitor sau existența inițială (E_i).

În situațiile în care contul nu prezintă sold inițial debitor (existența inițială), atunci **totalul debitor** va fi egal cu rulajul debitor, respectiv:

Dacă:

$$Si_d = 0$$

Rezultă:

$$T_d = R_d + 0$$

sau

$$T_d = R_d$$

b) **Totalul sumelor creditoare** (T_c) se obține prin însumarea rulajului creditor cu soldul inițial creditor (existența inițială), dacă acesta există, respectiv:

$$T_c = R_c + Si_c$$

în care:

T_c - total sume creditoare;

R_c - rulaj creditor;

Si_c - sold inițial creditor sau existența inițială (E_i).

În situațiile în care contul nu prezintă sold inițial creditor (existența inițială), atunci totalul creditor va fi egal cu rulajul creditor, respectiv:

Dacă:

$$Si_c = 0$$

Rezultă:

$$T_c = R_c + 0$$

sau

$$T_c = R_c$$

Având în vedere structura elementelor patrimoniale pe care le reflectă contul, de regulă, la una din părțile contului (debit sau credit), respectiv la cea care reflectă valorile de sens pozitiv (+), totalul contului, fie el debitor sau creditor, în funcție de natura elementului patrimonial pe care îl reflectă, va include şi soldul inițial (existența inițială).

De asemenea, la partea opusă a contului (debit sau credit), totalul contului va coincide cu rulajul contului.

Se subînțelege că, în toate cazurile, când contul nu prezintă sold inițial (existență inițială), ambele lui totaluri, adică atât totalul debitor, cât şi totalul creditor vor fi egale cu rulajele.

Sintetizând cele prezentate, rezultă că totalurile debitoare şi creditoare ale conturilor se pot exprima, în funcție de situație, prin următoarele relații:

I. <u>Atunci când soldul inițial (existența inițială) figurează în debitul contului</u>:

$T_d = S_i + R_d$	⟶	$T_c = R_c$

<u>ATENȚIE</u> ! - Acest caz este specific **<u>conturilor de activ</u>**.

II. <u>Atunci când soldul inițial (existența inițială) figurează în creditul contului:</u>

$T_c = S_i + R_c$	⟶	$T_d = R_d$

<u>ATENȚIE</u> ! - Acest caz este specific **<u>conturilor de pasiv</u>**.

III. <u>Atunci când contul nu prezintă sold inițial (existența inițială), nici în partea de debit, nici în partea de credit ($S_i = 0$):</u>

$T_d = R_d$	⟶	$T_c = R_c$

Exemplu teoretic:

Cont de activ "X"

D	C
S_i	-
d_1	c_1
d_2	c_2
d_3	c_3
:	:
d_i	c_j
:	:
d_n	c_m
$R_d = \sum_{i=1}^{n} d_i$	$R_c = \sum_{i=1}^{n} d_i$
$T_d = R_d + S_i$	$T_c = R_c$

–

Cont de pasiv "Y"

D	C
S_i	
d_1	c_1
d_2	c_2
d_3	c_3
:	:
d_i	c_j
:	:
d_n	c_m
$R_d = \sum_{i=1}^{n} d_i$	$R_c = \sum_{i=1}^{n} d_i$
$T_d = R_d$	$T_c = R_c + S_i$

Cont de activ "Z"

D	C
-	-
d_1	c_1
d_2	c_2
d_3	c_3
:	:
d_i	c_j
:	:
d_n	c_m
$R_d = \sum_{i=1}^{n} d_i$	$R_c = \sum_{i=1}^{n} c_j$
$T_d = R_d + 0 = R_d$	$T_c = R_c + 0 = R_c$

ATENŢIE ! - Acest caz se manifestă, atât la **conturile de activ**, cât şi la **conturile de pasiv.**

Exemplu practic:

Cont de activ
371 - Mărfuri

D	C
$S_i = 5.000$	
$d_1 = 8.000$ $d_2 = 3.000$ $d_3 = 1.000$ $d_4 = 4.000$ $d_5 = 6.000$	$c_1 = 2.000$ $c_2 = 5.000$ $c_3 = 7.000$
$R_d = \sum_{i=1}^{5} 22.000$	$R_c = \sum_{j=1}^{3} 14.000$
$T_d = 27.000$	$T_c = 14.000$

Cont de pasiv
401 - Furnizori

D	C
$S_i = 3.000$	
$d_1 = 1.000$ $d_2 = 3.000$ $d_3 = 6.000$ $d_4 = 2.000$ $d_5 = 4.000$ $d_6 = 5.000$	$c_1 = 2.000$ $c_2 = 7.000$ $c_3 = 9.000$ $c_4 = 3.000$ $c_5 = 6.000$
$R_d = \sum_{i=1}^{6} 21.000$	$R_c = \sum_{j=1}^{5} 27.000$
$T_d = 21.000$	$T_c = 30.000$

Modul cum s-au calculat totalurile:

Contul: 371 - Mărfuri:

$T_d = R_d + S_i = 22.000 + 5.000 = 27.000$

$T_c = R_c + 0 = 14.000 + 0 = 14.000$

Contul: 401 - Furnizori:

$T_c = R_c + S_i = 27.000 + 3.000 = 30.000$

$T_d = R_d + 0 = 21.000 + 0 = 21.000$

Contul 121 - Profit şi pierderi

D	C
-	-
$d_1 = 1.000$ $d_2 = 5.000$ $d_3 = 3.000$ $d_4 = 2.000$	$c_1 = 6.000$ $c_2 = 8.000$ $c_3 = 7.000$
$R_d = \sum_{i=1}^{4} 11.000$	$R_c = \sum_{j=1}^{3} 21.000$
$T_d = R_d + 0 = 11.000$	$T_c = R_c + 0 = 21.000$

7 **Soldul final al conturilor** reprezintă existența finală a elementului patrimonial reflectat în dinamică, cu ajutorul contului şi se calculează ca o diferență dintre totalurile sumelor contului, astfel:

a) - Dacă totalul debitor al contului este mai mare decât totalul creditor al aceluiaşi cont, **soldul final al contului va fi debitor** şi se calculează ca o diferență dintre totalul debitor (mai mare) şi totalul creditor (mai mic), respectiv:

Dacă:

$$T_d > T_c \Rightarrow Sf_d = T_d - T_c$$

în care:

T_d - total sume debitoare;
T_c - total sume creditoare;
Sf_d - sold final debitor;

ATENTIE ! Solduri finale debitoare pot prezenta numai **conturile de activ.**

b) - Dacă totalul creditor al contului este mai mare decât totalul debitor al aceluiaşi cont, **soldul final al contului va fi creditor** şi se calculează ca o diferență dintre totalul creditor (mai mare) şi totalul debitor (mai mic), respectiv:

Dacă:

$$T_c > Td \Rightarrow Sf_c = T_c - T_d$$

în care:

T_c - total sume creditoare;
T_d - total sume debitoare;
Sf_c- sold final creditor.

ATENTIE ! Solduri finale creditoare pot prezenta numai **conturile de pasiv.**

c) Dacă totalul sumelor debitoare ale unui cont este egal cu totalul sumelor creditoare, atunci contul nu prezintă sold final şi se numeşte **cont balansat** sau **cont soldat**, respectiv:

- În cazul **conturilor de activ:**

Dacă:

$$T_d = T_c \Rightarrow Sf_d = T_d - T_c = 0$$

- În cazul **conturilor de pasiv:**

Dacă:

$$T_c = T_d \Rightarrow Sf_c = T_c - T_d = 0$$

După cum se observă, în ambele situații contul este balansat sau soldat, însă se respectă regulile de calcul, specifice conturilor de activ sau de pasiv.

Totodată, facem mențiunea că a solda un cont înseamnă **a închide acel cont**.

Exemplu teoretic:

Cont de activ "X"

D	C
Si_d	-
d_1	c_1
d_2	c_2
d_3	c_3
:	:
d_i	c_j
:	:
d_n	c_m
$R_d = \sum_{i=1}^{n} d_i$	$R_c = \sum_{i=1}^{n} c_j$
$T_d = R_d + Si_d$	$T_c = R_c + 0$
$Sf_d = T_d - T_c$	-

ATENŢIE !
- conturile de activ prezintă numai sold final debitor sau nu prezintă sold (sunt soldate);
- conturile de pasiv prezintă numai sold final creditor sau nu prezintă sold (sunt soldate).

Cont de Pasiv "Y"

D	C
-	Si_c
d_1 d_2 d_3 : d_i : d_n	c_1 c_2 c_3 : c_j : c_m
$R_d = \sum_{i=1}^{n} d_i$	$R_c = \sum_{j=1}^{n} c_j$
$T_d = R_d + 0$	$T_c = R_c + Si_c$
	$Sf_c = T_c - T_d$

Exemplu practic:

Cont de activ

D	371 - Mărfuri	C
$S_i = 5.000$	-	
$d_1 = 8.000$ $d_2 = 3.000$ $d_3 = 1.000$ $d_4 = 4.000$ $d_5 = 6.000$	$c_1 = 2.000$ $c_2 = 5.000$ $c_3 = 7.000$	
$R_d = \sum_{i=1}^{5} 22.000$	$R_c = \sum_{j=1}^{3} 14.000$	
$T_d = 27.000$	$T_c = 14.000$	
$Sf_d = 13.000$	-	

Cont de pasiv

D	401 - Furnizori	C
-	$S_i = 3.000$	
$d_1 = 1.000$ $d_2 = 3.000$ $d_3 = 6.000$ $d_4 = 2.000$ $d_5 = 4.000$ $d_6 = 5.000$	$c_1 = 2.000$ $c_2 = 7.000$ $c_3 = 9.000$ $c_4 = 3.000$ $c_5 = 6.000$	
$R_d = \sum_{i=1}^{6} 21.000$	$R_c = \sum_{j=1}^{5} 27.000$	
$T_d = 21.000$	$T_c = 30.000$	
-	$Sf_c = 9.000$	

Mod de calcul:

$Sf_d = T_d - T_c = 27.000 - 14.000 = 13.000$

$Sf_c = T_c - T_d = 30.000 - 21.000 = 9.000$

8. **Soldurile iniţiale** - cu toate că nu au fost prezentate ca o structură distinctă şi stabilă a conturilor, soldurile iniţiale joacă un rol foarte important în mecanismul de funcţionare a conturilor, ele reprezentând existenţele elementelor patrimoniale şi extrapatrimoniale la începutul perioadei de gestiune (începutul lunii) şi servesc la **deschiderea conturilor**.

Soldurile iniţiale (S_i) sau existenţele iniţiale (E_i) îşi au originea sau sursa de proveniență astfel:

- pot reprezenta **suma postului bilanţier** preluată în contul care va reflecta elementul patrimonial respectiv, la începutul anului, sau în momentul în care un agent economic nou înfiinţat începe să funcţioneze;
- pot reprezenta soldurile finale ale aceluiaşi cont, din ultima zi a lunii precedente (a lunii care a trecut), care în prima zi a lunii curente (luna care începe), devine sold iniţial.

Ipostazele preluării posturilor bilanţiere de către conturi, respectiv, preluarea soldurilor finale ale conturilor în bilanţul de închidere (bilanţul final) în fig. nr. 6 şi 7.

Fig. nr. 6 - Schema deschiderii conturilor în baza bilanţului contabil iniţial (vezi pag. 114).

Fig. nr. 7 - Schema preluării soldurilor finale ale conturilor în bilanţul de închidere (bilanţul final) (vezi pag. 116).

Bilanț contabil

- la data de 31 decembrie -

- lei -

ACTIV		PASIV	
Posturi de activ	Suma	Posturi de pasiv	Suma
A_1 - Terenuri	7.000.000	P_1 - Capital social	12.000.000
A_2 - Mijloace fixe	10.000.00	P_2 - Rezerve	3.000.000
A_3 - Mărfuri	5.000.000	P_3 - Credite bancare	6.000.000
A_4 - Cont curent	4.000.000	P_4 - Furnizori	9.000.000
A_5 - Casa	3.000.000	P_5 - Creditori	5.000.000
A_6 - Cienți	6.000.000		
$\sum_{i=1}^{6} A_i$	35.000000	$\sum_{j=1}^{5} P_j$	35.000.000

Cont

D A_1 - Terenuri C

S_f=7000000	
(Ef)	

Cont

D A_2 - Mijloace fixe C

S_f=10000000	
(Ef)	

Cont

D A_3 - Mărfuri C

S_f=5000000	
(Ef)	

Cont

D A_4 - Cont curent C

S_f=4000000	
(Ef)	

Cont

D A_5 - Casa C

S_f=3000000	
(Ef)	

Cont

D A_6 -Clienți C

S_f=6000000	
(Ef)	

Cont

D P_1 - Capital social C

	S_f=12000000
	(Ef)

Cont

D P_2 - Rezerve C

	S_f=3000000
	(Ef)

Cont

D P_3 - Credite bancare C

	S_f=6000000
	(Ef)

Cont

D P_4 - Furnizori C

	S_f=9000000
	(Ef)

Cont

D P_5 -Creditori C

	S_f=5000000
	(Ef)

Prezentarea celei de-a doua ipostaze o vom face cu ajutorul unui exemplu practic.

Exemplul 1:

Contul de activ - 371 - Mărfuri prezintă în data de 31 ianuarie 1999 următoarea structură:

31 ianuarie 1999

Cont de activ

D 371 - Mărfuri C

$S_i = 5.000$	
$d_1 = 8.000$	$c_1 = 2.000$
$d_2 = 3.000$	$c_2 = 5.000$
$d_3 = 1.000$	$c_3 = 7.000$
$d_4 = 4.000$	
$d_5 = 6.000$	
$R_d = 22.000$	**$R_c = 14.000$**
$T_d = 27.000$	**$T_c = 14.000$**
$Sf_d = 13.000$	-

$Sf_d = 27.000 - 14.000 = 13.000$

Soldul final al contului ***371 - Mărfuri*** ne arată, că la sfârşitul zilei de 31 ianuarie 1999, agentul economic avea în gestiune mărfuri în valoare de 13.000 lei.

Soldul final al contului 371 - Mărfuri, din luna ianuarie 1999, devine în prima zi a lunii februarie sold inițial sau existența inițială, adică suma cu care începe să funcționeze contul, această operațiune repetându-se în fiecare lună, până la sfârşitul anului, când are loc **închiderea contului**, operație care se face înainte de întocmirea bilanțului, prin trecerea soldului final în partea în care totalul sumelor este mai mic.

În acest fel, soldul final, trecut la partea opusă celei din care a provenit, permite ca, prin adunarea lui cu totalul sumelor din partea respectivă, să echilibreze cele două părți ale contului.

Concret, contul care prezintă sold final debitor se închide, prin trecerea soldului final debitor (Sf_d) în partea de credit a contului, unde se adună cu total sume creditoare (T_c), suma celor două structuri fiind egală cu total sume debitoare (T_d).

De asemenea, contul care prezintă sold final creditor, se închide, prin trecerea soldului final creditor, în debitul contului, unde se adună la totalul sumelor debitoare, suma celor două structuri devenind egală cu totalul sumelor creditoare.

Aceste permutaţii care permit închiderea contului reprezintă şi o ***cheie de control*** asupra stabilirii corecte a soldului final al contului.

Totodată, în felul acesta se poate determina şi **relaţia balanţieră a contului** ,astfel:

a) - Pentru conturile de activ care prezintă numai sold iniţial debitor:

$$R_d + Si_d = R_c + Sf_d$$

Având în vedere că:

$$R_d + Si_d = T_d$$

Şi:

- în cazul conturilor de activ:

$$T_c = R_c$$

Rezultă:

$$T_d = T_c + Sf_d$$

b) - Pentru conturile de pasiv, care prezintă numai sold iniţial creditor :

$$Si_c + R_c = R_d + Sf_c$$

Având în vedere că:

$$Si_c + R_c = T_c$$

Şi:

- în cazul conturilor de pasiv:

$$T_d = R_d$$

Rezultă:

$$T_c = T_d + Sf_c$$

Exemplul 1: - Închiderea contului de activ - 371 - Mărfuri

Cont de activ

D 371 - Mărfuri C

$S_i = 5.000$	
$d_1 = 8.000$ $d_2 = 3.000$ $d_3 = 1.000$ $d_4 = 4.000$ $d_5 = 6.000$	$c_1 = 2.000$ $c_2 = 5.000$ $c_3 = 7.000$
$R_d = 22.000$	**$R_c = 14.000$**
$T_d = 27.000$	**$T_c = 14.000$**
Sfd →	**$Sf_d = 13.000$**

Procedura de control se realizează conform relației:

$$T_d = T_c + Sf_d$$

Adică:

$$\Sigma\ 27.000 = \Sigma\ (14.000 + 13.000)$$

Exemplul 2: - Închiderea contului de pasiv - 401 - Furnizori

Cont de pasiv

D	401 - Furnizori	C
$S_i = 3.000$		
$d_1 = 1.000$		$c_1 = 2.000$
$d_2 = 3.000$		$c_2 = 7.000$
$d_3 = 6.000$		$c_3 = 9.000$
$d_4 = 2.000$		$c_4 = 3.000$
$d_5 = 4.000$		$c_5 = 6.000$
$d_6 = 5.000$		
$R_d = 21.000$		**$R_c = 27.000$**
$T_d = 21.000$		**$T_c = 30.000$**
$Sf_c = 9.000$		**Sf_c**

Procedura de control se realizează conform relației:

$$T_c = T_d + Sf_c$$

Adică:

$$\Sigma\ 30.000 = \Sigma\ (21.000 + 9.000)$$

Desigur, soldul final al contului, dacă acesta este un cont bilanțier, este preluat apoi în bilanț, după ce s-a făcut verificarea exactității înregistrărilor, cu ajutorul **balanței de verificare**, şi după ce acest sold a fost confruntat cu **soldul faptic din listele de inventariere** ale elementului patrimonial reflectat.

În principiu, la data de 1 februarie 1999, contul ***371 – Mărfuri*** va prezenta drept sold inițial soldul final din luna ianuarie la care se vor adăuga rulajele ipotetice ale lunii februarie, permițând calcularea unui sold final, de data aceasta al lunii februarie, care la data de 1 martie 1999 va deveni soldul inițial al contului din luna martie ş.a.m.d.

1 februarie 1999:

D 371 - Mărfuri C

$S_i = 13.000$	-
$d_1 = 6.000$	$c_1 = 3.000$
$d_2 = 8.000$	$c_2 = 5.000$
$d_3 = 5.000$	$c_3 = 1.000$
$d_4 = 9.000$	$c_4 = 2.000$
$d_5 = 1.000$	$c_5 = 4.000$
$d_6 = 3.000$	$c_6 = 1.000$
	$c_7 = 2.000$
$R_d = 32.000$	**$R_c = 18.000$**
$T_d = 45.000$	**$T_c = 18.000$**
$Sf_d = 13.000$	-

($Sf_d = 45.000 - 18.000 = 27.000$)

Exemplul 2:

Contul 401 - Furnizori, prezintă următoarea situaţie:

- la 31 ianuarie 1999:

D 401 - Furnizori C

-	$S_i = 3.000$
$d_1 = 1.000$	$c_1 = 2.000$
$d_2 = 3.000$	$c_2 = 7.000$
$d_3 = 6.000$	$c_3 = 9.000$
$d_4 = 2.000$	$c_4 = 3.000$
$d_5 = 4.000$	$c_5 = 6.000$
$d_6 = 5.000$	
$R_d = 21.000$	**$R_c = 27.000$**
$T_d = 21.000$	**$T_c = 30.000$**
	$Sf_c = 9.000$

($Sf_c = 30.000 - 21.000 = 9.000$)

- la 1 februarie 1999:

D 401 - Furnizori C

-	$S_i = 9.000$
$d_1 = 3.000$	$c_1 = 6.000$
$d_2 = 7.000$	$c_2 = 8.000$
$d_3 = 9.000$	$c_3 = 9.000$
$d_4 = 5.000$	$c_4 = 2.000$
$d_5 = 4.000$	
$R_d = 28.000$	**$R_c = 21.000$**
$T_d = 28.000$	**$T_c = 30.000$**
	$Sf_c = 2.000$

($Sf_c = 30.000 - 28.000 = 2.000$)

După cum se poate observa, **deschiderea contului** se face prin preluarea la începutul perioadei de gestiune următoare a soldurilor finale (noilor existențe), prin înscrierea lor în aceeaşi parte a contului de unde au provenit, adică soldurile finale debitoare vor deveni noile existențe (solduri inițiale) debitoare, iar soldurile finale creditoare vor deveni noile existențe (solduri inițiale) creditoare.

Dacă se are în vedere **ciclul contabil în flux**, soldurile conturilor pot fi:
- solduri inițiale;
- solduri operative;
- solduri finale.

Soldurile inițiale reprezintă existențele elementelor patrimoniale şi extrapatrimoniale, la începutul perioadei de gestiune, şi servesc la deschiderea conturilor.

Soldurile operative reprezintă existențele elementelor patrimoniale sau extrapatrimoniale, la un moment dat, în cursul perioadei de gestiune, fiind calculate, ori de câte ori trebuie cunoscută, în mod operativ, situația anumitor elemente patrimoniale sau extrapatrimoniale, de către conducerea operativă sau managementul agentului economic.

Soldurile finale reprezintă existențele elementelor patrimoniale şi extrapatrimoniale, la sfârşitul perioadei de gestiune.

În funcţie de cele prezentate, se poate trage concluzia că **soldul iniţial** al contului reflectă existenţa iniţială (E_i) a elementului patrimonial corespunzător lui, iar **soldul operativ** şi ***soldul final al contului*** reflectă noua existenţă a elementului patrimonial.

ATENTIE !

Soldul operativ nu apare ca structură distinctă a contului, el putând fi calculat în orice moment, având semnificaţia de **sold final** în momentul de calcul respectiv.

De exemplu, dacă am calcula soldul final al contului 371 - Mărfuri, la data de 17 ianuarie 1999, soldul pe care îl calculăm nu este de fapt sold final, ci este un sold operativ, soldul final efectiv fiind calculat la sfârşitul zilei de 31 ianuarie 1999.

IV.6. Forma grafică a contului

Varietatea şi complexitatea elementelor patrimoniale şi extrapatrimoniale, care necesită reflectări distincte în conturi, a impus metodei contabilităţii folosirea unui număr foarte mare de conturi, care, privite în interdependenţa şi condiţionarea lor reciprocă, constituie **sistemul conturilor**.

Privit ca subsistem sau ca parte individualizată a sistemului conturilor, contul, ca procedeu specific al metodei contabilităţii, are o **formă grafică** proprie, menită să asigure reflectarea adecvată a elementului patrimonial sau extrapatrimonial pe care îl reprezintă, atât ca existenţă, cât şi ca mişcare, pe parcursul fiecărei perioade de gestiune.

Aşa cum s-a mai făcut precizarea, **modificările** care se produc în valoarea fiecărui element patrimonial sau extrapatrimonial, sub influenţa operaţiilor economico-financiare, sunt de două feluri:

- modificări cu valori de sens pozitiv (+), respectiv, creşteri, majorări, intrări (input-uri);
- modificări cu valori de sens negativ (-), respectiv, scăderi, reduceri, ieşiri (output-uri).

Tocmai de aceea, se impune şi este necesar ca fiecare cont să aibă o formă grafică care să permită reflectarea celor două tipuri de modificări, în părţi separate şi opuse, în ordine cronologică, precum şi calculul noilor existenţe în orice moment.

În principiu, forma grafică a contului a fost concepută sub forma literei "T" sau sub forma unei balanţe cu două talere, purtând de regulă denumirea elementului patrimonial sau extrapatrimonial pe care îl reflectă, pe un taler sau pe o parte fiind reflectate valorile pozitive (+) şi soldurile iniţiale (existenţele iniţiale), dacă acestea există, iar pe celălalt taler sau cealaltă parte, fiind reflectate valorile negative (-), conform modelului alăturat (vezi fig.17).

Fig. nr. 17 - Forma grafică a contului

CONT CONTABIL	
DEBIT (±)	**CREDIT (±)**
Si_d (E_i)	**Si_c (E_i)**
d_1 d_2 d_3 : : d_i : : d_n	c_1 c_2 c_3 : : c_j : : c_m
$R_d = \sum_{i=1}^{n} d_i$	$R_c = \sum_{j=1}^{m} c_j$
$T_d = \sum_{i=1}^{n} d_i + Si_d$	$T_c = \sum_{j=1}^{m} c_j + Si_c$
$Sf_d = T_d - T_c$	$Sf_c = T_c - T_d$

ATENŢIE !
După cum se cunoaşte, un cont poate prezenta doar un singur sold iniţial şi un singur sold final, în funcţie de natura elementului patrimonial pe care îl reflectă, însă din necesităţi didactice, elementele structurale de bază au fost prezentate în felul acesta.

Cu ocazia **închiderii conturilor**, informaţiile pe care acestea le cuprind se pot verifica individual, prin intermediul următoarelor relaţii de egalitate:

1 - pentru conturile de activ:

$$\sum_{i=1}^{n} d_i + Si_d = \sum_{j=1}^{m} c_j + Sf_d$$

2 - <u>pentru conturile de pasiv</u>:

$$\sum_{j=1}^{m} c_j + Si_c = \sum_{i=1}^{n} d_i + Sf_c$$

în care:

- $\sum_{i=1}^{n} d_i$ - rulajul debitor al contului;
- $\sum_{j=1}^{m} c_j$ - rulajul creditor al contului;
- **Si_d** - soldul inițial debitor (existența inițială);
- **Si_c** - soldul inițial creditor (existența inițială);
- **Sf_d** - soldul final debitor (existența nouă de la sfârşitul perioadei de gestiune);
- **Sfc** - soldul final creditor (existența nouă de la sfârşitul perioadei de gestiune).

Elementele structurale ale contului sunt comune tuturor conturilor şi deja au fost prezentate, forma specifică însă, sub care se concretizează aceste elemente structurale, poate fi diferită, depinzând de o serie de factori, cum ar fi:

- stadiul de evoluție al contabilității;
- forma de înregistrare utilizată;
- tehnica manuală, mecanizată sau automatizată de prelucrare etc.

În practică, prin ordonarea diferită a părților structurale ale contului s-au impus două forme grafice ale contului, respectiv:

- forma bilaterală a contului;
- forma unilaterală a contului.

1 <u>Forma bilaterală a contului</u> este considerată **<u>forma clasică</u>** a contului, folosită la începuturile ştiinței contabile, având o formă bilaterală, asemănătoare tabelului bilanțier, sau unei balanțe cu două talere (litera "T").

În mod convențional, partea stângă a tabelului contului se numeşte **<u>debit</u>**, iar partea dreaptă a tabelului se numeşte **<u>credit</u>.**

Forma bilaterală a contului se caracterizează prin aceea că fiecare din cele două părți structurale de bază, respectiv, debitul şi creditul contului, prezintă coloane separate, în care se înscriu:

- numărul curent;
- data;
- explicația operației economico-financiare;
- suma.

Exemplul 1:

CONTUL 5311 - CASA ÎN LEI

DEBIT (D)			CREDIT (C)		
Data	Explicația	Suma	Data	Explicația	Suma
01.01.99	Sold inițial (S_i)	7.000			
04.01.99	Încasări (d_1)	6.000	05.01.99	Plăți (c_1)	2.000
10.01.99	Încasări (d_2)	8.000	06.01.99	Plăți (c_2)	1.000
17.01.99	Încasări (d_3)	10.000	13.01.99	Plăți (c_3)	4.000
23.01.99	Încasări (d_4)	5.000	26.01.99	Plăți (c_4)	9.000
31.01.99	Încasări (d_5)	3.000			
	$R_d = \sum_{i=1}^{n} d_i$	32.000		$Rc = \sum_{j=1}^{m} c_j$	16.000
	$T_d = R_d + S_i$	39.000		$T_c = R_c$	16.000
	Sf_d	23.000		-	-

Desigur, la rubrica de explicații pot fi trecute şi documentele contabile justificative în baza cărora s-au făcut înregistrările în conturi (chitanțe, facturi etc.)

Exemplul 2:

CONTUL 401 - FURNIZORI

DEBIT (D)			CREDIT (C)		
Data	Explicația	Suma	Data	Explicația	Suma
			01.01.99	Sold inițial (S_i)	5000
04.01.99	Plăți către furnizori(d_1)	3000	06.01.99	Datorii furnizori(c_1)	8000
08.01.99	Plăți către furnizori(d_2)	6000	15.01.99	Datorii furnizori(c_2)	3000
24.01.99	Plăți către furnizori(d_3)	2000	21.01.99	Datorii furnizori(c_3)	1000
30.01.99	Plăți către furnizori(d_4)	1000	28.01.99	Datorii furnizori(c_4)	4000
			31.01.99	Datorii furnizori(c_5)	2000
	$R_d = \sum_{i=1}^{n} d_i$	12000		$R_c = \sum_{j=1}^{m} c_j$	18000
	$T_d = R_d$	12000		$T_c = R_c + S_i$	23000
	-	-		$Sf_c = T_c - T_d$	11000

ATENȚIE ! - De la forma bilaterală a contului se moşteneşte reprezentarea grafică în forma literei "T":

D	C

2. <u>Forma unilaterală a contului</u> este o formă modernă a contului, având coloanele de debit şi credit alăturate, iar data şi explicația operației economico-financiare înscriindu-se într-o singură parte.

Forma unilaterală a contului permite cunoaşterea operativă a soldului, în orice moment, contul având o coloană specială pentru sold.

Pentru demonstrație vom relua exemplele din forma bilaterală a contului:

<u>Exemplul 1</u>:

CONTUL 5311 - CASA ÎN LEI

DATA	EXPLICAȚIA	DEBIT	CREDIT	SOLD
01.01.1999	Sold inițial (S_i)	7.000	-	7.000
04.01.1999	Încasări (d_1)	6.000	-	13.000
05.01.1999	Plăți (c_1)	-	2.000	11.000
06.01.1999	Plăți (c_2)	-	1.000	10.000
10.01.1999	Încasări (d_2)	8.000	-	18.000
13.01.1999	Plăți (c_3)	-	4.000	14.000
17.01.1999	Încasări (d_3)	10.000	-	24.000
23.01.1999	Încasări (d_4)	5.000	-	29.000
26.01.1999	Plăți (c_4)	-	9.000	20.000
31.01.1999	Încasări (d_5)	3.000	-	23.000
-	-	$R_d = \sum_{i=1}^{5} 32000$	$R_c = \sum_{j=1}^{4} 16000$	-
-	-	$T_d = R_d + S_i = 39000$	$T_c = R_c = 16000$	-
-	-	-		$Sf_d = T_d - T_c = 23000$

<u>ATENTIE</u> !

Rubricile de rulaje, totaluri şi sold final le-am adăugat numai pentru a demonstra modul de calcul.

După cum se poate observa, nici nu mai era nevoie să se calculeze separat soldul final, deoarece, după ultima operaţie, din data de 31.01.1999, se cunoştea deja soldul final de 23.000 lei.

Modul de calcul al soldului la conturile de activ, în cazul conturilor cu formă unilaterală, este următorul:

- atunci când debităm contul, adică atunci când înscriem o sumă în debitul contului, adunăm această sumă cu soldul existent şi rezultă noul sold;
- atunci când creditătm contul, adică atunci când înscriem o sumă în creditul contului, se procedează invers, scăzându-se din soldul existent suma înscrisă în credit, iar rezultatul reprezintă noul sold.

Exemplul 2:

CONTUL 401 - FURNIZORI

DATA	EXPLICAŢIA	DEBIT	CREDIT	SOLD
01.01.1999	Sold iniţial (S_i)	-	5.000	5.000
04.01.1999	Plăţi furnizori (d_1)	3.000	-	2.000
06.01.1999	Datorii furnizori(c_1)	-	8.000	10.000
08.01.1999	Plăţi furnizori (d_2)	6.000	-	4.000
15.01.1999	Datorii furnizori(c_2)	-	3.000	7.000
21.01.1999	Datorii furnizori(c_3)	-	1.000	8.000
24.01.1999	Plăţi furnizori (d_3)	2.000	-	6.000
28.01.1999	Datorii furnizori(c_4)	-	4.000	10.000
30.01.1999	Plăţi furnizori	1.000	-	9.000
31.01.1999	Datorii furnizori	-	2.000	11.000
-	-	$R_d=\sum_{i=1}^{4}12000$	$R_c=\sum_{j=1}^{5}18000$	-
-	-	$T_d = R_d$ = 12000	$T_c = R_c + S_i$ = 23000	-
-	-	-	-	$Sf_c = T_c - T_d$ = 11000

Modul de calcul al soldului la conturile de pasiv, în cazul conturilor în formă unilaterală, este următorul:

- atunci când contul se creditează, suma înscrisă în credit se adună cu suma existentă în sold (dacă există), iar rezultatul reprezintă noul sold.
- atunci când contul se debitează, suma înscrisă în debit se scade din soldul existent, iar rezultatul reprezintă noul sold.

Desigur că există şi alte forme de prezentare a contului, determinate de o serie de factori, cum ar fi:

- forma de înregistrare contabilă folosită;
- gradul de dotare a contabilităţii cu mijloace tehnice moderne etc.

Dintre celelalte forme de prezentare a contului menţionăm:

a) <u>Forma şah a contului</u> se caracterizează prin faptul că cele două părţi ale contului, respectiv debitul şi creditul, sunt înscrise în fişe separate (fişe şah), astfel încât debitul contului apare în corespondenţa cu conturile creditoare, iar creditul contului apare în corespondenţa cu conturile debitoare.

Forma şah a contului prezintă dezavantajul că nu permite calcularea directă a soldului, cum este cazul contului în formă unilaterală.

b) - <u>Forma contului cu duble valori</u> se foloseşte, de regulă, de către agenţii economici care au activităţi de comerţ exterior şi cooperare economică internaţională, diferenţa faţă de celelalte variante ale contului fiind aceea că prezintă coloane, atât pentru înscrierea sumelor în monedă naţională, cât şi în moneda străină (valută).

IV.7. Principiile înregistrărilor şi regulile de funcţionare a conturilor

Utilizarea conturilor cu scopul de a reflecta şi calcula în dinamică elementele patrimoniale şi extrapatrimoniale individualizate presupune respectarea cu strictețe a unor principii şi reguli specifice, bazate pe principiul dublei reprezentări contabile, dintre care menţionăm:

- dubla înregistrare în conturi;
- regulile de funcţionare a conturilor;
- analiza contabilă a operaţiilor economico-financiare etc.

IV. 7.1. Principiile înregistrării în conturi a operaţiilor economico-financiare

Înregistrarea în conturi a operaţiilor economico-financiare, respectiv a modificărilor pe care aceste operaţii le produc în masa elementelor patrimoniale şi extrapatrimoniale, se realizează în conformitate cu o serie de norme şi principii contabile, dintre care cele mai importante sunt:

- dubla înregistrare în conturi;
- simpla înregistrare în conturi.

1 <u>Dubla înregistrare în conturi</u> constituie un principiu fundamental al metodei contabilităţii, care s-a impus încă de la apariţia contabilităţii ca ştiinţă şi formează conţinutul principal al ***<u>sistemului de contabilitate în partidă dublă</u>***.

Dubla înregistrare în conturi se află într-o strânsă legătură cu ***<u>dubla reprezentare contabilă</u>*** a elementelor patrimoniale, stând la baza folosirii ***<u>conturilor patrimoniale</u>***.

Dubla înregistrare în conturi derivă din necesitatea obiectivă că operaţiile economico-financiare singulare determină modificări simultane în valoarea, a cel puţin două elemente patrimoniale, respectiv, în cel puţin două posturi în bilanţ şi, în consecinţă, operaţia respectivă se reflectă în cel puţin două conturi.

Prin ***dubla înregistrare*** înţelegem reflectarea simultană şi cu aceeaşi mărime valorică a fiecărei operaţii economico-financiare, în cel puţin două conturi, dintre care, la unul din conturi, în partea de debit, iar la celălalt cont, în partea de credit.

Reflectarea în conturi, potrivit principiului dublei înregistrări, dă posibilitatea contabilităţii să prezinte, în ansamblu şi în mod corelat, ca un tot unitar, mulţimea elementelor patrimoniale individualizate, în dinamica lor complexă, scoţând în evidenţă, totodată, natura şi mărimea rezultatelor financiare obţinute.

De asemenea, dubla înregistrare face posibilă verificarea exactităţii înregistrărilor în conturi, prin intermediul unui alt instrument specific al metodei contabilităţii, respectiv, ***balanţa de verificare***.

Importanţa dublei înregistrări în conturi constă în aceea că:

a) - Permite menţinerea permanentă a egalităţii dintre activul şi pasivul bilanţului, respectiv, menţine acest echilibru în dinamică:

Dacă:

DEBIT (D) = CREDIT (C)

Atunci:

ACTIV = PASIV ⇒ **DEBIT = CREDIT**

Sau:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i = \sum_{j=1}^{m} P_j \rightarrow D = C$$

b) - Permite verificarea exactităţii înregistrărilor în conturi şi asigură egalitatea mişcărilor debitoare şi creditoare:

$$\Sigma D = \Sigma C$$

O rezultantă a aplicării principiului dublei înregistrări contabile sunt ***relaţiile de corespondenţă*** care se stabilesc între conturile care se debitează şi conturile care se creditează, iar conturile care participă la această relaţie se numesc **conturi corespondente**.

Corespondenţa conturilor reprezintă relaţia de reciprocitate care se stabileşte între debitul unui cont şi creditul altui cont, cu ocazia reflectării contabile a operaţiilor economico-financiare singulare care afectează elementele patrimoniale.

În funcţie de natura elementelor patrimoniale modificate simultan, conturile între care se stabileşte corespondenţa pot fi:

1. – Corespondenţă între conturile de activ şi cele de pasiv, în cazul modificărilor bilanţiere de volum, care afectează, atât activul, cât şi pasivul patrimonial, conform relaţiilor studiate deja la cursul de modificări bilanţiere, respectiv:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i + x_1 = \sum_{j=1}^{m} P_j + x_1$$

Şi:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i - x_2 = \sum_{j=1}^{m} P_j - x2$$

în care:

- $\sum_{i=1}^{n} A_i$ - suma activului;
- $\sum_{j=1}^{m} P_j$ - suma pasivului;
- x_1 - mărimea modificărilor de sens pozitiv, în structura elementelor de activ şi de pasiv;
- x_2 - mărimea modificărilor de sens negativ, în structura elementelor de activ şi de pasiv.

2. – Corespondenţă numai între conturile de activ, atunci când operaţiile economico-financiare care se înregistrează produc modificări numai în structura ***activului bilanţului***, conform relaţiei:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i + x_3 - x_3 = \sum_{j=1}^{m} P_j$$

în care:

x_3 - mărimea modificării elementelor patrimoniale de activ reflectate în bilanţ.

3. - Corespondență numai între conturile de pasiv, atunci când operațiile economico-financiare care se înregistrează produc modificări numai în structura pasivului bilanțului, conform relației:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i = \sum_{j=1}^{m} P_j + x_4 - x_4$$

în care:

x_4 - mărimea modificării elementelor patrimoniale de pasiv reflectate în bilanț.

Corespondența conturilor permite deducerea sau înțelegerea conținutului economic al fiecărei operații economico-financiare în parte, fără a mai fi necesară cercetarea documentului contabil justificativ, în sensul că înregistrarea unei sume în debitul sau creditul unui cont presupune înregistrarea concomitentă a sumei respective şi în contul corespondent, asigurându-se în felul acesta şi întocmirea unor bilanțuri care asigură o imagine fidelă, reală a patrimoniului agenților economici.

De altfel, fiecare operație economico-financiară este reflectată în cadrul sistemului general de conturi ca un **raport de echivalență** şi, ca atare, înregistrarea se face, pe de o parte, în debitul unui cont, iar pe de altă parte în creditul altui cont.

Exemplul 1:

Încasarea prin bancă a 300.000 lei, de la un client, naşte o relație de corespondență între:

- contul **5121 - Conturi la bănci în lei**, care, fiind un cont de activ, se va debita cu creşterea (încasarea) sumei respective;
- contul **411 Clienți**, care, fiind tot un cont de activ, se va credita cu scăderea (plata) sumei respective.

Corespondența conturilor se va reflecta sub forma unei egalități, între contul care se debitează şi contul care se creditează, egalitate care este cunoscută în literatura de specialitate sub numele de **formulă contabilă**:

3.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	411 - Clienți		3.000.000

Reflectare schematică:

D 411 - Clienți C		D 5121 - Cont curent C
	3.000.000	3.000.000

Exemplul 2:

Achiziționarea unor materiale în valoare de 100.000 lei, de la un furnizor:

Conturi corespondente:

- contul **301 - Materiale consumabile**, care fiind cont de activ se va debita cu creşterea (intrarea) stocului de materiale;
- contul **401 - Furnizori**, care fiind un cont de pasiv se va credita cu creşterea datoriei față de furnizori;

Relația de corespondență dintre cele două conturi se reflectă prin formula contabilă:

100.000	301 - Materiale consumabile	=	401 - Furnizori	100.000

Reflectarea schematică a corespondenței celor două conturi:

D 301 - Materiale consumabile C	
100.000	-

D 401 - Furnizori C	
-	100.000

Corespondența conturilor prezintă o importanță majoră şi pentru managementul activităților economice ale agenților economici, deoarece ea permite să se cunoască în orice moment, pe o cale directă şi sub forma unei imagini sinoptice, modificările corelate ale elementelor patrimoniale, fără a se recurge la alți purtători de informații, permițând fundamentarea şi adaptarea operativă a deciziilor.

Aşa cum s-a făcut precizarea, în condițiile dublei reprezentări, ecuația generală a patrimoniului, capătă forma unei egalități între debitul şi creditul conturilor, respectiv:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i = \sum_{j=1}^{m} P_j \longrightarrow D = C$$

2. Simpla înregistrare în conturi reprezintă un principiu al metodei contabilității, cu o sferă mai restrânsă de aplicabilitate, acest principiu stând la baza folosirii **conturilor extrapatrimoniale**.

În baza principiului simplei înregistrări contabile, reflectarea operațiilor economico-financiare singulare, care afectează elementele extrapatrimoniale, presupun **folosirea unui**

singur cont, în funcţie de fiecare caz în parte, care este debitat sau creditat, în funcţie de măsura modificărilor survenite (creşteri sau scăderi).

Se subînţelege că **simpla înregistrare** exclude corespondenţa conturilor.

Principiul simplei înregistrări stă la baza **contabilităţii în partidă simplă.**

IV.7.2. Regulile de funcţionare a conturilor

Sistemul contabilităţii are la baza organizării şi funcţionării lui acel procedeu specific al metodei contabilităţii, care este **contul**, privit ca instrument de grupare, ordonare şi sistematizare a informaţiilor economice privind patrimoniul agenţilor economici.

În vederea utilizării conturilor, în mod unitar, de către toţi agenţii economici, teoria şi practica contabilă au impus stabilirea unui ansamblu de norme şi reguli cu caracter ştiinţific, raţional, în ceea ce priveşte **funcţionarea conturilor**.

Prin **regulile de funcţionare a conturilor** se stabilesc următoarele:

- în care parte a contului, respectiv partea de debit (D) sau credit (C), se va înregistra soldul iniţial (S_i);
- în care parte a contului se vor înregistra creşterile elementului patrimonial (+);
- în care parte a contului se vor înregistra scăderile elementului patrimonial (-);
- cum va fi soldul final al conturilor, debitor sau creditor;
- alte date ce se pot reflecta în debitul sau creditul unui cont.

Fundamentul teoretic al regulilor de funcţionare a conturilor derivă, atât din **dubla reprezentare contabilă** a patrimoniului în bilanţ, cât şi din natura modificărilor simultane, în valoarea elementelor patrimoniale, care au influenţe asupra posturilor bilanţiere.

După cum s-a mai făcut precizarea, pe plan metodologic, în procesul cunoaşterii contabile, între **bilanţul contabil** şi **cont**, între structurile lor specifice s-au creat relaţii de echilibru, bilanţul reflectând în activ (A) şi pasiv (P) existenţa globală a patrimoniului, iar contul reflectând în debit (D) şi credit (C) existenţa şi mişcarea individuală a fiecărui element patrimonial.

Deci, în mod logic, în vederea stabilirii regulilor de funcţionare a conturilor, trebuie să se ia ca reper bilanţul contabil, deoarece există o strânsă legătură, **prin fluxul unic al valorilor**, de la bilanţ la conturi şi de la conturi la bilanţ, respectiv, fluxul: bilanţ iniţial → cont → bilanţ final (vezi fig.18).

Fig. nr. 18 – Fluxul : bilanț inițial → cont → bilanț final

BILANȚ INIȚIAL
- 1 ianuarie 1999 -

- mii lei -

ACTIV		PASIV	
Denumirea postului	**Suma**	**Denumirea postului**	**Suma**
1. Terenuri	5.000	1. Capital social	10.000
2. Mijloace fixe	8.000	2. Credite bancare	2.000
3. Mărfuri	3.000	3. Furnizori	4.000
$\sum_{i=1}^{3} A_i$	16.000	$\sum_{j=1}^{3} P_j$	16.000

D 211 - Terenuri C
$S_i = 5000$

D 101 - Capital social C
$S_i = 10000$

D 212 - Mijloace fixe C
$S_i = 8000$

D 519 - Credite bancare C
$S_i = 2000$

D 371 - Mărfuri C
$S_i = 3000$

D 401 - Furnizori C
$S_i = 4000$

BILANȚ FINAL
- 31 decembrie 1999 -

- mii lei -

ACTIV		PASIV	
Posturi de activ	**Suma**	**Posturi de pasiv**	**Suma**
1. Terenuri	7.000	1. Capital social	10.000
2. Mijloace fixe	9.000	2. Credite bancare	2.000
3. Mărfuri	4.000	3. Furnizori	8.000
$\sum_{i=1}^{3} A_i$	20.000	$\sum_{j=1}^{3} P_j$	20.000

D 211 - Terenuri C
$Sf_d = 7000$

D 101 - Capital social C
$Sf_c = 10000$

D 212 - Mijloace fixe C
$Sf_d = 9000$

D 519 - Credite bancare C
$Sf_c = 2000$

D 371 - Mărfuri C
$Sf_d = 4000$

D 401 - Furnizori C
$Sf_c = 8000$

Teoria şi practica contabilă au impus următoarele reguli de funcţionare a conturilor:

Regula I - conturile de activ încep să funcţioneze prin debitare, iar conturile de pasiv încep să funcţioneze prin creditare.

Conturile de activ se debitează la început cu existenţele elementelor de activ, care devin soldurile lor iniţiale debitoare, iar ***conturile de pasiv*** se creditează la început cu existenţele elementelor de pasiv, care devin soldurile lor iniţiale creditoare (vezi figurile prezentate).

Prima regulă de funcţionare a conturilor derivă din dubla reprezentare contabilă a bunurilor şi valorilor economice în bilanţ şi are ca scop să stabilească următoarele:

- în ce mod încep conturile să funcţioneze (prin debitare sau creditare);
- în care parte a conturilor se reflectă soldurile iniţiale (existenţele iniţiale).

După cum se observă din schemele prezentate, pentru **posturile din activul bilanţului** s-au deschis **conturi de activ** corespunzătoare, care au preluat existenţele iniţiale, în debitul contului, sub forma soldurilor iniţiale.

În acelaşi mod, pentru **posturile din pasivul bilanţului** s-au deschis **conturi de pasiv**, la care existenţele (soldurile) iniţiale au fost preluate în partea de credit.

Regula II - conturile de activ se debitează, în continuare, cu creşterile elementelor de activ şi se creditează cu scăderile elementelor de activ, iar soldurile lor sunt în permanenţă debitoare.

A doua regulă de funcţionare a conturilor derivă din natura modificărilor simultane (creşteri şi scăderi) în valoarea elementelor patrimoniale de activ şi are ca scop să stabilească următoarele:

- în care parte a conturilor de activ, în debit sau în credit, trebuie reflectate creşterile de activ ($+ a_1, + a_2, + a_3, ... + a_n$);
- în care parte a contului de activ, în debit sau în credit, vor fi reflectate scăderile de activ ($- a_1, - a_2, - a_3, ... - a_m$);
- cum va fi soldul final al conturilor de activ, debitor sau creditor.

Pentru a stabili partea fiecărui cont de activ, debit sau credit, în care trebuie reflectate creşterile, respectiv, scăderile de activ, se ia în considerare **identitatea de semn algebric** al acestora, cu cel al soldului iniţial, care desigur este o valoare pozitivă (+).

Astfel, creşterile elementelor de activ, având acelaşi semn pozitiv ca şi soldurile iniţiale, înseamnă că trebuie reflectate în aceeaşi parte a conturilor, respectiv **în debit**, iar scăderile elementelor de activ, care nu au acelaşi semn algebric cu soldul iniţial, se reflectă în partea opusă a contului, respectiv **în credit** (vezi fig.19).

Pentru a determina natura soldului operativ sau final al contului de activ, se are în vedere tot identitatea de semn algebric (+) a noilor existenţe (solduri), cu soldurile iniţiale (+), adică vor figura în aceeaşi parte a contului (în debit).

Fig.19 - Înregistrarea creşterilor şi scăderilor elementelor patrimoniale de activ, în conturile de activ

în care:

$+ a_1, + a_2, + a_3, ... + a_n$ - creşteri de activ;

$- a_1, - a_2, - a_3, ... - a_m$ - scăderi de activ.

CONT DE ACTIV			
DEBIT		**CREDIT**	
Data şi explicaţia	**Suma**	**Data şi explicaţia**	**Suma**
Sold iniţial	Si_d	-	-
Creşteri de activ		Scăderi de activ	
- operaţia 1 (d_1)	$+ a_1$	- operaţia 1 (c_1)	$- a_1$
- operaţia 2 (d_2)	$+ a_2$	- operaţia 2 (c_2)	$- a_2$
- operaţia 3 (d_3)	$+ a_3$	- operaţia 3 (c_3)	$- a_3$
:	:	:	:
:	:	:	:
- operaţia n (d_n)	$+ a_n$	- operaţia m (c_m)	$- a_m$
Rulaj debitor	R_d	Rulaj creditor	R_c
Total debitor	T_d	Total creditor	T_c
Sold final debitor	Sf_d	-	-

Modificările elementelor patrimoniale de activ, reflectate de regula III, survin în urma modificărilor bilanţiere de structură, reflectate prin relaţia:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i + x - x = \sum_{j=1}^{m} P_j$$

Regula III - Conturile de pasiv se creditează, în continuare, cu creşterile elementelor de pasiv şi se debitează cu scăderile elementelor de pasiv, iar soldurile lor sunt în permanenţă creditoare.

A treia regulă de funcţionare a conturilor derivă din natura modificărilor simultane (creşteri şi scăderi) în valoarea elementelor patrimoniale de pasiv şi are ca scop să stabilească următoarele:

- în care parte a conturilor de pasiv, în debit sau în credit, se vor reflecta creşterile de pasiv ($+ P_1, + P_2, + P_3, ..., + P_n$);
- în care parte a conturilor de pasiv, în debit sau în credit, se vor reflecta scăderile de pasiv ($-P_1, - P_2, - P_3, ..., - P_m$);
- cum va fi soldul final al conturilor de pasiv, debitor sau creditor.

Pentru a stabili partea fiecărui cont de pasiv, credit sau debit, în care vor trebui reflectate creşterile de pasiv, respectiv scăderile de pasiv, se porneşte tot de la identitatea de semn algebric al acestora, cu cel al soldului iniţial, care, desigur, este o valoare pozitivă (+).

Astfel, creşterile de pasiv, având acelaşi semn algebric (+), ca şi soldul iniţial, vor fi reflectate în partea de credit al contului de pasiv, iar scăderile de pasiv având semn negativ (–), se vor reflecta în partea de debit a contului (vezi fig.20).

Fig.20 - Înregistrarea creşterilor şi scăderilor elementelor patrimoniale de pasiv, în conturile de pasiv

CONT DE PASIV			
DEBIT (D)		**CREDIT (C)**	
Data şi explicaţia	**Suma**	**Data şi explicaţia**	**Suma**
		Sold iniţial creditor	Si_c
<u>Scăderi de pasiv</u>		<u>Creşteri de pasiv</u>	
- operaţia 1 (d_1)	- P_1	- operaţia 1 (c_1)	+ P_1
- operaţia 2 (d_2)	- P_2	- operaţia 2 (c_2)	+ P_2
- operaţia 3 (d_3)	- P_3	- operaţia 3 (c_3)	+ P_3
⋮	⋮	⋮	⋮
⋮	⋮	⋮	⋮
- operaţia m (d_m)	- P_m	- operaţia n (c_n)	+ P_n
Rulaj debitor	R_d	Rulaj creditor	R_c
Total debitor	T_d	Total creditor	T_c
-	-	Sold final creditor	Sf_c

în care:

$+P_1, +P_2, +P_3, ..., +P_n$ - creşteri de pasiv;

$-P_1, -P_2, -P_3, ..., -P_m$ - scăderi de pasiv.

Pentru a determina natura soldurilor operative şi finale ale conturilor de pasiv, se porneşte tot de la identitatea de semn algebric cu soldurile iniţiale (+), ceea ce înseamnă că aceste solduri se vor afla în aceeaşi parte cu soldurile iniţiale, adică în partea de credit.

Modificările elementelor patrimoniale de pasiv reflectate de Regula III corespund modificărilor bilanţiere de structură, reflectate prin relaţia:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i = \sum_{j=1}^{m} P_j + x - x$$

Exemple teoretice:

ATENTIE ! - **Reguli de funcţionare a conturilor:**

- **conturile de activ** încep să funcţioneze prin debitare, debitându-se la începutul anului, cu existenţele preluate din activul bilanţului care devin solduri iniţiale debitoare. În cursul anului, soldul iniţial este reprezentat de soldul final al aceluiaşi cont, din luna precedentă;

- **conturile de pasiv** încep să funcţioneze prin creditare, creditându-se la începutul anului cu existenţele preluate din pasivul bilanţului, care devin solduri iniţiale creditoare. În cursul anului, soldul iniţial este reprezentat de soldul final al aceluiaşi cont, din luna precedentă;

- ***conturile de activ*** se debitează în continuare, cu creşterile elementelor de activ şi se creditează cu scăderea elementelor de activ;

- ***conturile de pasiv*** se creditează în conturi, cu creşterile elementelor de pasiv şi se debitează cu scăderile elementelor de pasiv;

- ***conturile de activ*** prezintă întotdeauna solduri finale debitoare sau nu prezintă sold final (sunt soldate);

- ***conturile de pasiv*** prezintă întotdeauna solduri finale creditoare sau nu prezintă sold (sunt soldate);

Nu este posibil ca un cont de activ să prezinte sold final creditor, sau un cont de pasiv să prezinte sold final debitor.

D	Cont de activ	C
Si_d	-	
+ a	- a	
Sf_d	-	

D	Cont de pasiv	C
-		Si_c
- P		+ P
-		Sf_c

Exemple practice:

D 531 - CASA C	
$Si_d = 5000$	
$+a_1(d_1)= 3000$ $+a_2(d_2)= 7000$ $+a_3(d_3)= 8000$ $+a_4(d_4)=10000$ $+a_5(d_5)= 5000$ $+a_6(d_6)= 1000$	$-a_1(c_1)=1000$ $-a_2(c_2)=4000$ $-a_3(c_3)=6000$
$R_d = \sum_{i=1}^{6} 34000$	$R_c = \sum_{j=1}^{3} 11000$
$T_d = 39.000$	$T_c = 11.000$
$Sf_d = 28.000$	-

D 401 - FURNIZORI C	
	$Si_c = 3000$
$-P_1(d_1)=6000$ $-P_2(d_2)=1000$ $-P_3(d_3)=3000$	$+P_1(c_1)= 5000$ $+P_2(c_2)= 4000$ $+P_3(c_3)=13000$ $+P_4(c_4)= 2000$
$R_d = \sum_{i=1}^{3} 10000$	$R_c = \sum_{j=1}^{4} 24000$
$T_d = 10.000$	$T_c = 27.000$
-	$Sf_c = 17.000$

IV. 7.3. Conturi monofuncționale și conturi bifuncționale

Din prezentarea regulilor de funcționare a conturilor rezultă clar că, în funcție de **conținutul lor economic**, majoritatea conturilor îndeplinesc o singură funcție, sunt **conturi monofuncționale**, adică fie **conturi de activ**, fie **conturi de pasiv**.

Cu câteva excepții, majoritatea conturilor funcționează respectând întocmai regulile de funcționare ale conturilor.

Totuşi, există şi excepții, factorul hotărâtor în această privință fiind gradul de omogenitate al conținutului lor economic, fapt ce scoate în relief existența unor conturi care pot îndeplini, în cursul perioadei de gestiune, când funcțiile unui cont de activ, când funcțiile unui cont de pasiv, adică pot îndeplini două funcții şi de aceea se numesc **conturi bifuncționale**.

ATENȚIE ! - conturile bifuncționale nu pot îndeplini în același timp, atât funcția de activ, cât şi funcția de pasiv, ci aceste funcții se exercită separat, în funcție de situația concretă în care se află elementul patrimonial reflectat cu ajutorul contului respectiv.

Sintetizând şi generalizând cele prezentate, rezultă că în funcţie de gradul de omogenitate al conţinutului lor economic, conturile se clasifică în două mari categorii, respectiv:

- conturi monofuncţionale;
- conturi bifuncţionale.

1. <u>Conturile monofuncţionale</u> sunt cele prezentate până la acest curs, cu lux de amănunte, şi care îndeplinesc fie **<u>funcţia contabilă de activ</u>**, fie **<u>funcţia contabilă de pasiv</u>**.

Deja este cunoscut faptul că această categorie de conturi cuprinde cele două mari grupe de conturi, care funcţionează după regulile de funcţionare ale conturilor, respectiv:

- conturi de activ;
- conturi de pasiv.

Deci toate conturile monofuncţionale au un conţinut omogen, care le imprimă o funcţie contabilă constantă, de activ sau de pasiv.

<u>Conturile monofuncţionale care au funcţia contabilă de activ</u> respectă regulile de funcţionare corespunzătoare conturilor de activ, adică, încep să funcţioneze prin debitare, se debitează cu existenţele (soldurile) iniţiale şi creşterile elementelor de activ, respectiv se creditează cu scăderile elementelor de activ, prezentând numai **<u>sold operativ</u>** şi **<u>final debitor,</u>** sau **<u>nu prezintă sold (sunt soldate)</u>**.

Din această categorie de conturi fac parte:
- contul 211 - Terenuri;
- contul 212 - Mijloace fixe;
- contul 261 - Titluri de participare;
- contul 300 - Materii prime;
- contul 301 - Materiale consumabile;
- contul 371 - Mărfuri;
- contul 531 - Casa etc.

<u>Conturile monofuncţionale care au funcţia contabilă de pasiv</u> respectă regulile de funcţionare ale conturilor de pasiv, adică, încep să funcţioneze prin creditare, se creditează cu existenţele (soldurile) iniţiale şi creşterile elementelor de pasiv şi se debitează cu scăderile elementelor de pasiv, prezentând numai **<u>sold operativ şi final creditor sau nu prezintă sold (sunt soldate)</u>**.

Din această categorie de conturi fac parte:
- contul 101 - Capital social;
- contul 106 - Rezerve;
- contul 108 - Contul întreprinzătorului individual;
- contul 281 - Amortizări privind imobilizările corporale;
- contul 397 - Provizioane pentru deprecierea mărfurilor;
- contul 401 - Furnizori etc.

2. <u>Conturile bifuncţionale</u> au un conţinut economic eterogen, rezultat prin asocierea, din necesităţi practice, a unor elemente patrimoniale deosebite ca natură, fapt ce le imprimă anumite particularităţi funcţionale, în sensul că ***<u>ele nu se încadrează</u>*** în regulile de funcţionare a conturilor prezentate, având capacitatea de a funcţiona, în unele cazuri, ***<u>asemănător conturilor de activ</u>***, iar în alte cazuri, ***<u>asemănător conturilor de pasiv</u>***.

De exemplu, pentru a se putea compara, în cadrul aceluiaşi cont, veniturile agentului economic, care au o natură de pasiv, cu cheltuielile efectuate de agentul economic, care au o natură de activ în vederea determinării rezultatului financiar (profit sau pierdere), se foloseşte un cont bifuncţional, ***121 - profit şi pierderi***, care în partea de credit înregistrează toate veniturile agentului economic, iar în partea de debit, toate cheltuielile făcute pentru obţinerea veniturilor.

Dacă în cursul perioadei de gestiune reflectate, veniturile au fost mai mari decât cheltuielile, soldul contului va fi creditor, ceea ce înseamnă că agentul economic a obţinut **profit**.

Dacă în cursul perioadei de gestiune, cheltuielile au fost mai mari decât veniturile, soldul contului va fi debitor, ceea ce înseamnă că agentul economic a înregistrat **pierderi**.

D *121 - Profit şi pierdere* C

Si_d	Si_c
CHELTUIELI ↓	VENITURI ↓
d1 d2 d3 : di : dn	c1 c2 c3 : cj : cm
$R_d = \sum_{i=1}^{n} d_i$	$R_c = \sum_{j=1}^{m} cj$
$T_d = R_d + Si_d$ Dacă CH > V ⇒ ⇒ Sfd = $T_d - T_c$ (Pierdere)	$T_c = R_c + Si_c$ Dacă CH > V ⇒ ⇒ Sfd = $T_d - T_c$ (Profit)

în care:

V - veniturile perioadei de gestiune ;

CH - cheltuielile perioadei de gestiune .

Ca ***principiu general***, conturile bifuncţionale pot începe să funcţioneze fie prin debitare, fie prin creditare, iar la sfârşitul perioadei, de asemenea, pot prezenta fie sold debitor, fie sold creditor.

Având în vedere că atât conturile monofuncţionale, cât şi conturile bifuncţionale reflectă tot elemente patrimoniale de activ şi de pasiv, cu deosebirea că în cazul conturilor bifuncţionale aceste elemente sunt reunite, adică în cadrul aceluiaşi cont se urmăreşte, atât un element de activ, cât şi unul de pasiv, regulile de funcţionare a conturilor pot fi aplicate, în principiu, şi la conturile bifuncţionale, însă, în funcţie de situaţia elementelor patrimoniale reflectate, se aplică, după caz, fie regulile de funcţionare ale conturilor de activ, fie regulile de funcţionare ale conturilor de pasiv .

Criteriul care trebuie avut în vedere la încadrarea conturilor bifuncţionale, în categoria de activ sau de pasiv, este ***natura soldului final***, respectiv :

- în cazul în care ***contul bifuncţional*** prezintă la sfârşitul perioadei de gestiune (lunii calendaristice), sold final debitor, acesta se va încadra în ***categoria conturilor de activ .***
- în cazul în care **contul bifuncţional** prezintă la sfârşitul perioadei de gestiune sold final creditor, acesta se va încadra în ***categoria conturilor de pasiv .***

Exemple :

1. ***Luna ianuarie 1999*** – contul bifuncţional, **121 – Profit şi pierdere**, prezintă următoarea structură :

D	121 – Profit şi pierdere	C
		S_{ic} = 5000
d_1 = 2000		c_1 = 3000
d_2 = 4000		c_2 = 7000
d_3 = 1000		c_3 = 8000
R_d = 7000		R_c = 18000
T_d = 7000		T_c = 23000
-		S_{fc} = 16000

Rezultă : TC > Td ⇒ · Profit = 16000 lei

2. ***Luna februarie 1999***

D	121 – Profit şi pierdere	C
		S_{ic} = 16000
d_1 = 2000		c_1 = 9000
d_2 = 20000		c_2 = 4000
d_3 = 50000		c_3 = 13000
		c_4 = 6000
R_d = 72000		R_c = 32000
T_d = 72000		T_c = 48000
S_{fd} = 24000		-

Rezultă : $T_d > T_c \Rightarrow$ · Pierdere = 24000 lei

3. Luna martie 1999

D	121 – Profit şi pierdere	C
S_{id} = 24000		
d_1 = 7000		
d_2 = 11000		
d_3 = 18000		c_1 = 3000
d_4 = 3000		c_2 = 7000
d_5 = 4000		c_3 = 8000
d_6 = 6000		c_4 = 11000
d_7 = 2000		
R_d = 51000		R_c = 75000
T_d = 75000		T_c = 75000
-		-

Rezultă : Rezultat nul, deoarece $T_d = T_c = 0$

4. Luna aprilie 1999

D	121 – Profit şi pierdere	C
-		-
d_1 = 7000		c_1 = 3000
d_2 = 11000		c_2 = 7000
d_3 = 18000		c_3 = 8000
		c_4 = 11000
R_d = 10000		R_c = 22000
T_d = 10000		T_c = 22000
-		S_{fc} = 12000

Rezultă : $T_c > T_d \Rightarrow$ Profit = 12000 lei

IV.7.4. Analiza contabilă

Reflectarea, urmărirea şi calcularea în dinamică a elementelor patrimoniale, cu ajutorul conturilor, presupune luarea în considerare a tuturor schimbărilor şi modificărilor care intervin în masa patrimoniului, respectiv, a fiecărui element patrimonial în parte, sub influenţa operaţiunilor economico – financiare .

Acest lucru presupune efectuarea unei analize ştiinţifice pertinente, astfel încât, fiecare operaţie economico – financiară să fie înregistrată corect în conturile corespunzătoare, în raport cu conţinutul ecobomic al operaţiei respective, analiză cunoscută sub numele de ***analiză contabilă .***

Analiza contabilă este un procedeu sau o metodă de cercetare şi interpretare individualizată a operaţiilor economico – financiare, pe baza documentelor contabile justificative, în care s-au consemnat operaţiile respective şi a altor criterii ştiinţifice adecvate,

cu scopul de a stabili pentru fiecare operaţie economico – financiară în parte conturile corespondente şi părţile acestora, respectiv, debitul sau creditul, în care urmează să fie înregistrate modificările patrimoniale .

După cum se cunoaşte de la cursul de corespondenţă a conturilor, operaţiile economico-financiare determină modificări simultane în valoare a cel puţin două elemente patrimoniale, respectiv în două conturi, care pot fi:

- unul de activ şi unul de pasiv;
- ambele de activ;
- ambele de pasiv.

Drept urmare, în vederea reflectării ordonate şi sistematizate a informaţiilor cu privire la modificările survenite în masa elementelor patrimoniale, este necesară determinarea conturilor corespondente, respectiv a părţii de debit şi credit a conturilor, în care se vor înregistra operaţiunile economice, pe măsura producerii lor.

Reflectarea în conturi a operaţiunilor economico-financiare necesită efectuarea a unei analize, a unui raţionament, care aşa cum s-a precizat, este cunoscută sub numele de ***analiză contabilă***.

Efectuarea analizei contabile presupune cercetarea logică a fiecărei operaţii economico-financiare, cu scopul de a determina conturile corespondente şi părţile acestora (debitul sau creditul), în care se vor înregistra informaţiile privind modificările intervenite.

Rezultatul final al analizei contabile este ***formula contabilă*** , care exprimă egalitatea valorică a modificărilor ce urmează să fie reflectate în cele două părţi opuse ale conturilor corespondente .

Formula contabilă are valoarea unui model de principiu, potrivit căruia se face înregistrarea datelor în sistemul contabil .

Analiza contabilă se bazează pe ***metoda deducţiei***, a trecerii de la general la particular, având la bază o înlănţuire logică de judecăţi, care se concretizează într-un model contabil de principiu, respectiv în formula contabilă.

Prin natura ei şi prin modul de operare, analiza contabilă imprimă reflectării contabile un caracter raţional şi conştient, îi asigură o bază ştiinţifică reală în tratarea tuturor operaţiunilor economico-financiare.

Analiza contabilă presupune, de regulă, parcurgerea următoarelor etape:

- precizarea noţiunii şi conţinutului operaţiei economico – financiare analizate;
- determinarea elementelor patrimoniale care au suferit modificări, stabilirea sensului şi mărimii modificărilor simultane;
- identificarea conturilor corespondente;
- detrminarea părţii de debit sau credit a conturilor corespondente;
- realizareą formulei contabile.

În cadrul diecărei etape de analiză se folosesc criterii de orientare specifice.

1. Precizarea noţiunii şi conţinutului operaţiei economico – financiare analizate constituie prima etapă sau treaptă de analiză, stând la baza întregului raţionament contabil care se face ulterior .

Criteriul de orientare al acestei trepte de judecată, îl constituie natura operației economico – financiare, care sugerează, în principiu, de la bun început, elementele patrimoniale afectate, ca şi natura lor, de activ sau de pasiv .

În această etapă se stabileşte cu precizie operația economico-financiară care a avut loc, împreună cu toate elementele informaționale legate de aceasta.

De exemplu, trebuie stabilit:

- dacă se face înregistrarea unei plăți, încasări, vânzări, aprovizionări, consumuri, livrări etc.;
- modalitatea de plată (numerar, virament etc.);
- cui, pentru ce şi pentru cine se face plata (salarii, furnizori etc.).

2. Determinarea elementelor patrimoniale care au suferit modificări, **stabilirea *sensului şi mărimea modificărilor simultane*** este etapa în care se precizează care sunt elementele patrimoniale afectate de operația economico – financiară, dacă sunt elemente de activ sau de pasiv, dacă are loc o creştere sau o micşorare a elementelor patrimoniale respective.

Pentru stabilirea sensului modificărilor - pozitive sau negative – criteriul de orientare este cel de asociere a elementelor care au suferit modificări, cu natura operației economico – financiare.

În baza asocierilor făcute, se poate observa, în legătură cu fiecare element patrimonial, dacă este vorba de o creştere (intrări, majorări etc.) sau de o scădere (ieşiri, micşorări etc.).

După cum se cunoaşte, în funcție de natura elementelor patrimoniale, există patru tipuri de modificări:

- creşteri de activ (+ A ;
- scăderi de activ (- A);
- creşteri de pasiv (+ P);
- scăderi de pasiv (- P).

În baza principiului dublei înregistrări contabile, aceste modificări pot avea diferite asocieri compatibile sau incompatibile, astfel :

Tipul modificării	Asocieri compatibile cu :	Asocieri incompatibile cu :
+ A	- A ; + P	+ A ; - P
- A	+ A ; - P	- A ; + P
+ P	- P ; + A	+ P ; - A
- P	+ P ; - A	- P ; + A

3. Identificarea şi precizarea conturilor corespondente – urmărind cursul logic al analizei contabile, în această a treia etapă de analiză se precizează conturile corespondente în care se vor reflecta modificările simultane .

Principalul criteriu de orientare îl constituie natura elementelor patrimoniale afectate, cunoscut fiind faptul că, de regulă, fiecărui element patrimonial îi corespunde un anumit cont.

Un alt element de orientare îl constituie denumirea sau titlul contului, în sensul că aceasta exprimă, de regulă, conținutul lor economic, de activ sau de pasiv.

4. Determinarea părţii de debit sau credit a conturilor corespondente este etapa în care trebuie să se precizeze, pe conturi corespondente singulare, partea concretă de debit sau credit, în care se vor reflecta modificările simultane .

Criteriul de orientare îl reprezintă „Regulile de funcţionare a conturilor", adică, în funcţie de natura conturilor, de activ sau de pasiv, conturile corespondente se vor debita sau credita, conform regulilor menţionate.

5. Realizarea formulei contabile constituie de fapt rezultanta analizei contabile, mulţi autori considerând că formula contabilă nu este o etapă de analiză contabilă, ci un model de principiu al operaţiunii economico-financiare analizate.

Exemplu : Un agent economic se aprovizionează de la furnizori, cu mărfuri în valoare de 5.000.000 lei .

Etapele analizei :

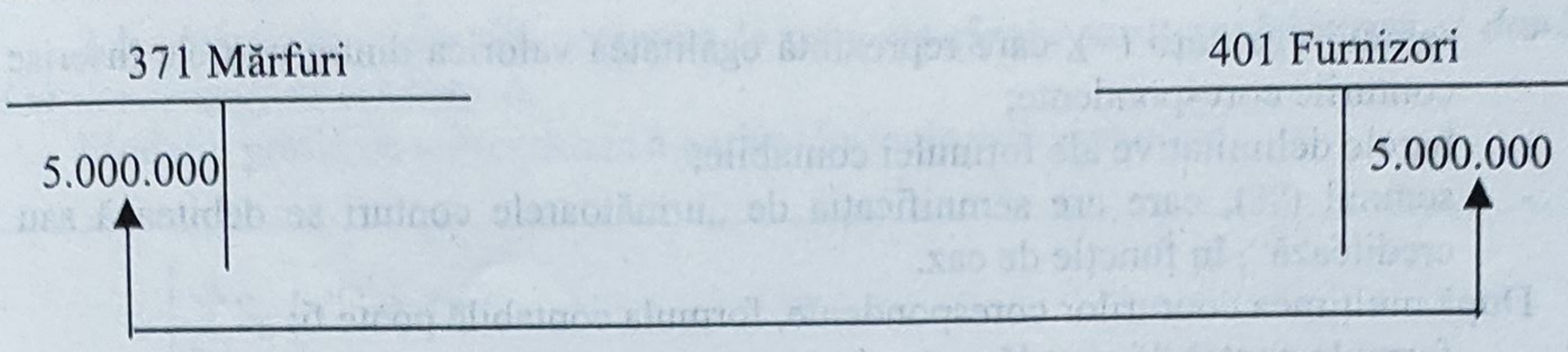
1. - Natura şi conţinutul operaţiei economice :
   - intrări de mărfuri prin aprovizionare de la furnizori, prin cumpărare;
2. - Elementele patrimoniale care au suferit modificări şi sensul acestor modificări sunt:
   - stocurile de mărfuri, element patrimonial de activ (mijloc circulant material), cresc în valoare, cu 5.000.000 lei (+ A);
   - datoriile sau obligaţiile faţă de furnizori, element de pasiv (sursă atrasă), cresc în valoare cu 5.000.000 lei (+ P).

Rezultă deci o relaţie de tipul:

$$\sum_{i=1}^{n} A_i + x = \sum_{j=1}^{m} P_j + x$$

3. Conturile corespondente:
   - pentru creşterea de activ, se foloseşte contul **371 – Mărfuri**
   - pentru creşterea de pasiv se foloseşte contul **401 – Furnizori**
4. Determinarea părţii de debit sau credit a conturilor corespondente:

   Prin aplicarea regulilor de funcţionare a conturilor rezultă:
   - contul 371 – Mărfuri, fiind un cont de activ, se va debita cu creşterea elementului de activ;
   - contul 401 – Furnizori, fiind un cont de pasiv, se va credita cu creşterea de pasiv.



5. Realizarea formulei contabile:

5.000.000	371 - Mărfuri	=	401 – Furnizori	5.000.000

Aşa cum s-a făcut precizarea, mulți autori consideră formula contabilă, în afara cadrului analizei contabile, considerând că operațiile economico-financiare constituie obiectul analizei contabile, iar formula contabilă constituie ***scopul analizei***, fiind o expresie a raportului de echilibru între conturile corespondente, pe baza principiului dublei înregistrări contabile a operațiilor economico-financiare.

IV.7.5. Formula contabilă şi articolul contabil

Formula contabilă reprezintă egalitatea valorică dintre mărimile modificărilor simultane, reflectată în conturile corespondente, ca expresie concretă a principiilor dublei reprezentări şi înregistrări contabile, ce se stabileşte cu ocazia înregistrării ordonate şi sistematizate a fiecărei operații economico-financiare.

Formula contabilă este deci o formă de reprezentare grafică a raportului de egalitate valorică, stabilit între conturile corespondente, determinat de dubla înregistrare a operației economico – financiare, adică a conturilor care se debitează şi a celor care se creditează, ca urmare a unei operații economico – financiare.

Înregistrarea operației economico – financiare, potrivit principiului dublei înregistrări, se face simultan şi cu aceeaşi sumă în debitul unui cont şi în creditul celuilalt cont corespondent.

Tocmai de aceea, între cele două conturi corespondente, se pune semnul egalității (=), care semnifică, totodată, şi interdependența dintre cele două conturi:

Cont care se debitează (D)	=	Cont care se creditează (C)

Formula contabilă are următoarea structură:

- contul sau conturile corespondente debitoare;
- mărimea valorică a operației economico – financiare, care se consemnează atât în dreptul contului (conturilor) care se debitează, cât şi în dreptul contului (conturilor) care se creditează;

- semnul egalităţii (=), care reprezintă egalitatea valorică dintre numele înscrise în conturile corespondente;
- barele delimitative ale formulei contabile;
- semnul (%), care are semnificaţia de „următoarele conturi se debitează sau se creditează", în funcţie de caz.

După mulţimea conturilor corespondente, formula contabilă poate fi:

- formula contabilă simplă;
- formula contabilă compusă.

Pentru demonstraţie, vom folosi următoarele notaţii :

$D_1, D_2, D_3, \ldots\ldots D_i \ldots D_n$ – conturile corespondente care se debitează;

$C_1, C_2, C_3, \ldots\ldots C_j \ldots. C_n$ – conturile corespondente care se creditează;

$S_1, S_2, S_3, \ldots\ldots. S_k \ldots. S_n$ – sumele sau valorile modificărilor care se reflectă în debitul şi creditul conturilor.

Formula contabilă simplă este acea formulă contabilă în care un singur cont se debitează şi tot un singur cont se creditează, cu aceeaşi mărime valorică.

Formula grafică generală a formulei contabile simple este următoarea:

$[S_k]$ Cont D_i	=	Cont C_j $[S_k]$

în care:

D_i - contul care se debitează;

C_j - contul care se creditează;

S_k - suma cu care se debitează, respectiv se creditează cele două conturi.

Formula contabilă simplă constituie modelul contabil de principiu, pentru acele operaţii economico-financiare, care determină modificări valorice simultane, la două elemente patrimoniale .

Exemplu: - Încasarea de către un agent economic a sumei de 100.000 lei, bani numerar, prin casierie, de la un client, se reflectă cu ajutorul unei formule contabile simple:

100.000 5311 – Casa în lei	=	411 - Clienţi 100.000

2. Formula contabilă compusă poate fi privită ca o sumă de formule contabile simple şi se prezintă în trei variante :

- formula contabilă compusă, în care un singur cont se debitează şi două sau mai multe conturi se creditează ;
- formula contabilă compusă, în care un singur cont se creditează şi două sau mai multe conturi se debitează ;
- formulă contabilă compusă, în care două sau mai multe conturi se debitează şi, de asemenea, două sau mai multe conturi se creditează.

2.1. Formula contabilă compusă în care un singur cont se debitează şi două sau mai multe conturi se creditează.

Modelul grafic de reprezentare a acestei formule este următorul:

$\left[\sum_{k=1}^{n} S_k\right]$ Cont D_i	=	%
		Cont c_1 [S_1]
		Cont c_2 [S_2]
		: :
		Cont c_n [S_n]

în care:

D_i - contul care se debitează;

$C_1, C_2 \ldots C_n$ - conturile care se creditează;

S_k - suma contului debitor

$S_1, S_2 \ldots S_n$ - sumele conturilor creditoare

Exemplu :

Înregistrarea mărfurilor cumpărate de la furnizor în cazul unui agent economic plătitor de TVA :

- preț achiziție = 200.000 lei
- TVA deductibil = 22% = 200.000 x 22% = 44.000 lei
- adaos comercial = 30% = 200.000 x 30% = 60.000 lei
- preț fără TVA neexigibil = 200.000 + 60.000 = 260.000 lei
- TVA neexigibil = 22 % = 260.000 x 22% = 57.200 lei
- preț de desfacere cu amănuntul = 260.000 + 57.200 = 317.200 lei

Înregistrarea contabilă a acestei operații presupune folosirea unei formule contabile compuse :

317.200 - 371 - Mărfuri	=	%	
		401 – Furnizori	200.000
		378 – Diferență de preț la mărfuri	60.000
		4428 – TVA n	57.200

2.2. Formula contabilă compusă, în care un singur cont se creditează şi două sau mai multe conturi se debitează

Modelul grafic de reprezentare al acestei formule este următorul :

%	=	Contul C_j	$\left[\sum_{k=1}^{n} S_k\right]$
[S_1] Contul D_1			
[S_2] Contul D_2			
: :			
[S_n] Contul D_n			

Exemplu : Înregistrarea în contabililitate a mărfurilor achiziţionate de un agent economic neplătitor de TVA

preţ aprovizionare = 200.000

TVA deductibil = 22% = 200.000 x 22% = 44.000 lei

%		401 - Furnizori	244.000
200.000	371 - Mărfuri	=	
44.000	4426 - TVA deductibilă		

2.3. Formula contabilă compusă, în care două sau mai multe conturi se debitează şi două sau mai multe conturi se creditează – mai este cunoscută şi sub numele de ***formulă contabilă dezvoltată sau recapitulativă*** .

Modelul grafic de reprezentare al acestei formule este următorul :

%		=	%
[S_1] Contul D_1			Contul C_1 [S_i]
[S_2] Contul D_2			Contul C_2 [S_2]
" "			" "
" "			" "
[S_n] Contul D_n			Contul C_n [S_n]

Exemplu : Un agent economic se aprovizionează de la acelaşi furnizor cu un mijloc fix (copiator) în sumă de 10.000.000 lei şi materiale consumabile în sumă de 500.000 lei (nu se ia în calcul TVA) .

%		=	%	
10.000.000	212 - Mijloace fixe		404 - Furnizori de imobilizări	10.000.000
500.000	301 - Materiale consumabile		401 – Furnizori	500.000

Această ultimă formă de formulă contabilă nu este recomandată, deoarece nu permite o reflectare corectă a conturilor corespondente şi, în consecinţă, rugăm să nu fie folosită decât în situaţii extreme .

Modelul operaţiilor economico-financiare pot fi redate şi sub forma de articol contabil.

Articolul contabil rezultă din asocierea unei formule contabile cu unele elemente suplimentare privind:

- natura operaţiei economico-financiare;
- data efectuării operaţiei;
- felul şi numărul documentului în care s-a consemnat operaţia etc.

Exemplu : Un agent economic s-a aprovizionat cu mărfuri de la furnizori, în sumă de 500.000 lei, în data de 26 ianuarie 1999, cu factura nr. 01317 / 26.01.1999 .

Această operaţie poate fi reflectată cu ajutorul unui articol contabil, de felul următor:

		26.01.1999			
500.000	371 – Mărfuri	=	401 Furnizori	500.000	
		Factura nr. 01317 / 26.01.1999			

IV.7.6. Înregistrările contabile cronologice şi sistematice

Ca model de principiu ale operaţiilor economico – financiare, formulele contabile se integrează înregistrării contabile, adică, cu ajutorul formulelor contabile, ca rezultat al raţionamentului efectuat în urma analizei contabile, se realizează reflectarea sau înregistrarea contabilă ordonată şi sistematizată a informaţiilor, cu privire la sumele şi valorile economice, sursele lor de formare şi procesele economice rezultate.

După forma în care se realizează înregistrarea contabilă, aceasta poate fi:

- înregistrare cronologică;
- înregistrare sistematică.

1 ***Înregistrarea contabilă cronologică*** se caracterizează prin aceea că reflectă formulele contabile, în ordine cronologică, adică, în ordinea datelor calendaristice la care s-au efectuat operaţiile economico-financiare.

Astfel, formulele contabile se înscriu mai întâi pe documentele care atestă sau justifică efectuarea operaţiunilor economico-financiare respective, operaţie cunoscută sub numele de ***contare, contare pe document justificativ*** sau ***şapitrare***.

După efectuarea contării, formulele contabile se grupează în registre, pe genuri de operaţiuni şi separat pe perioade de gestiune.

Contarea este operaţiunea care se face după efectuarea analizei contabile, formula contabilă fiind înscrisă direct pe documentul justificativ sau pe centralizatoarele contabile .

În toate situaţiile când trebuie să se întocmească formule contabile, care nu au la bază un document, cum este cazul închiderii conturilor de venituri şi cheltuieli de exemplu, contarea se poate face pe un document tipizat, numit Notă contabilă sau Notă de contabilitate.

Exemplu: Un agent economic efectuează în cursul lunii ianuarie 1999 următoarele operaţii:

- pe data de 10.01.1999, recepţionează mărfuri, conform facturii, în valoare de 500.000;
- pe data de 18.01.1999, ridică de la bancă, pentru plata salariilor, conform CEC numerar, sume de 7.000.000 lei;
- pe data de 27.01.1999, încasează prin contul de disponibil bancar, de la clienţi, suma de 9.000.000 lei;

NOTA DE CONTABILITATE NR. 1

Nr. crt.	Data înregistrării	Explicaţii	Simbol cont		Suma - lei -
			Debitor	Creditor	
1.	10.01.1999	Recepţie marfă cf.facturii nr.....	371 - Mărfuri	401 - Furnizori	5.000.000
2.	18.01.1999	Ridicare numerar de la bancă cf. CEC numerar	581 – Viramente interne	5121 - Conturi la bănci în lei	7.000.000
3. " " n	27.01.1999	Încasare clienţi cf. D.P. nr.....	5121 - Conturi la bănci în lei	411 - Clienţi	9.000.000

În conformitate cu noua legislaţie contabilă, înregistrarea cronologică a tuturor operaţiunilor economico – financiare, în ordinea producerii lor, cu ajutorul formulelor contabile, se realizează cu ajutorul documentului numit REGISTRU JURNAL .

Astfel, după realizarea contării pe documentele primare, centralizatoare sau pe note de contabilitate, fiecare formulă contabilă se înscrie în ordine cronologică în documentul ***Registru – jurnal*** (vezi capitolul „ Documente justificative ").

Exemplu : Un agent economic efectuează în cursul lunii ianuarie 1999 următoarele operaţii :

- în data de 7.01.1999, achiziţionează un mijloc fix în sumă de 6.000.000 lei;
- în data de 18.01.1999, se aprovizionează cu mărfuri de la furnizori, în sumă de 3.000.000 lei;
- în data de 21.01.1999, plăteşte un furnizor cu sumă de 2.000.000 lei.

Unitatea _____

Registru - jurnal

Nr.pag.

Nr. crt.	Data înreg.	Documentul (felul, nr., data)	Explicaţii	Simbol cont		Sume - lei -	
				Debitor	Creditor	Debitor	Creditor
1.	7.01.1999	Factura nr. .../ data	Recepţionat mijloace fixe	212 – M. f.	404 – Furnizori de imobiliz.	6.000.000	6.000.000
2.	18.01.1999	Factura nr. .../ data	Recepţie mărfuri	371 – Marf.	401 - Furnizori	3.000.000	3.000.000
3. " " n	21.01.1999	Dispoziţie de plată nr. .... / data	Plată furniz.	401 - Furnizori	5121 – cont la bănci lei	2.000.000	2.000.000

La sfârşitul perioadei de gestiune, coloanele de sume debitoare şi creditoare se totalizează, obţinându-se ***rulajul lunii curente***, acesta reprezentând o ***cheie de control,*** cu privire la exactitatea datelor înscrise în conturi pe perioada respectivă.

La începutul următoarei perioade de gestiune (lunii calendaristice) rulajul lunii curente apare ***reportat***.

2. *Înregistrarea contabilă sistematică* are la bază înregistrarea cronologică şi constă în gruparea şi ordonarea informaţiilor contabile, pe conturi sintetice, cu ajutorul unor documente de înregistrare sistematică.

Înregistrarea sistematică presupune deci gruparea pe conturi separate a modificărilor care intervin în masa elementelor patrimoniale, sub influenţa operaţiilor economico-financiare.

Spre deosebire de înregistrarea cronologică, care presupune înregistrarea operaţiunilor economico-financiare, în ordinea în care au avut loc, fără a se ţine seama de felul operaţiilor, în cazul ***înregistrării sistematice***, operaţiile economico-financiare şi, evident, informaţiile contabile, se separă după conţinutul lor economic.

La modul concret, înregistrarea sistematică presupune a prelua din formulele contabile, sumele cu care se debitează sau se creditează conturile corespondente, şi a le înregistra separat, în conturile sintetice afectate de operaţiile respective.

Documentul contabil în care se face înregistrarea sistematică poartă numele de ***Carte - mare*** (vezi capitolul: „ Documente justificative “).

Registrul Carte-mare se prezintă în mai multe variante şi are la bază structura informaţională a contului, respectiv:

- solduri;
- rulaje debitoare şi creditoare;
- total sume.

Registrul Carte-mare serveşte la stabilirea rulajelor lunare şi a soldurilor, pe fiecare cont sintetic în parte, cele mai cunoscute forme de prezentare fiind :

a) - ***Fişele de cont pentru conturi corespondente .***

Exemplu : Agentul economic completează la sfârşitul lunilor ianuarie, februarie, martie ***fişa de cont*** pentru conturi corespondente (Carte – mare), pentru contul ***5311 – Casa în lei***:

CONTUL 5311 - CASA ÎN LEI							
Lunile	Conturi corespondente creditoare			Total rulaj debitor	Total rulaj creditor	Sold	
	411-Clienţi cf. jurnal…	461-Debitori div cf.jurnal…	Alte cont coresp.cred cf.jurnal….			Debitor	Creditor
- ianuarie	500.000	100.000	-	600.000	-	600.000	-
- februarie	300.000	400.000	200.000	900.000	-	1.500.000	-
- martie	800.000	200.000	700.000	1.700.000	-	3.200.000	-
total tr. I	**1.600.000**	**700.000**	**300.000**	**3.200.000**	**-**	**3.200.000**	**-**
trim.II…etc.							

b) <u>Fişele de cont pentru operaţii diverse</u> – care nu se dezvoltă pe conturi corespondente.

<u>Exemplu</u>:

Contul 5311 - casa în lei				Simbol cont 5311		Pagina	
Data	Documentul	Explicaţia	Simbol cont coresp.	D	C	D /C	Sold
1.01.99	Bilanţ	Sold iniţial	-	-	-	D	5.000.000
15.01.99	Chitanţă	Încas. clienţi	411-Clienţi	1.000.000	-	D	6.000.000
23.01.99	CEC numerar	Încas.bancă	581-viramente interne	3.000.000	-	D	9.000.000
"							
"							
etc.							

Registrul Carte – mare şah - în care rulajele debitoare şi creditoare se urmăresc pe conturi corespondente .

Exemplu :

CARTE MARE (Fişă sintetică)- Şah CONT : CASA ÎN LEI			Simbol cont 5311	Debit Credit	pagina
Nr. din jurnal	Data operaţiei	Suma	Conturi corespondente creditoare 581	411	461	..... etc.
1.	6.02.99	500.000	500.000	-	-	-
17.	20.02.99	300.000	-	300.000	-	-
59.	28.02.99	600.000	-	-	600.000	-
TOTAL		**1.400.000**	**500.000**	**300.000**	**600.000**	-

Înregistrările contabile cronologice şi sistematice, a mărimii modificărilor simultane, intervenite în masa elementelor patrimoniale, atât pentru valorile de sens pozitiv, cât şi pentru valorile de sens negativ, se pot face în două moduri:

- înregistrări contabile cu numerele în negru;
- înregistrări contabile cu numerele în roşu.

1. *Înregistrările contabile cu numerele în negru* sunt preponderente în contabilitate şi intervin în toate cazurile sau situaţiile când au loc reflectări obişnuite (normale) ale fenomenelor şi proceselor economice.

Numerele reprezentând modificările valorice ale elementelor patrimoniale se înscriu ***în negru***, atât în debitul cât şi în creditul conturilor, iar prin calculele efectuate cu astfel de numere se determină rulajele, totalurile şi soldurile conturilor.

Toate formulele contabile scrise cu numerelele în negru reflectă situaţii contabile normale şi tocmai de aceea se numesc ***formule contabile curente sau normale.***

2. *Înregistrările contabile cu numerele în roşu* se folosesc pentru a reflecta o serie de operaţii curente, reprezentând diferenţe dintre mărimile reale şi cele reflectate în conturi, la un moment dat, precum şi pentru ***rectificarea erorilor de înregistrare.***

În cadrul înregistrărilor contabile cu numerele în roşu, numerele reprezentând modificările valorice se înscriu în roşu, atât în debitul, cât şi în creditul conturilor.

Din punct de vedere matematic, ***numerele înscrise în roşu au valoarea unor numere de sens negativ***, spre deosebire de celelalte numere înscrise în negru, care au valoarea de ***numere cu sens pozitiv***.

Astfel, în toate situaţiile când debitul şi creditul conturilor cuprind numere înscrise în negru şi roşu, rulajele şi totalurile conturilor se vor determina ca diferenţa între suma valorilor înscrise în negru şi suma valorilor înscrise în roşu, sau, mai concret, întotdeauna sumele înscrise în roşu se vor scădea din sumele înscrise în negru.

De altfel, pot fi stipulate chiar şi câteva reguli generale:

- în cazul unei operaţii normale de calcul, sumele înscrise în negru se cumulează (se adună);
- în cazul unei operaţii normale de calcul, toate sumele înscrise în roşu se cumulează (se adună);
- în cazul unei operaţii normale de calcul, toate sumele înscrise în roşu se scad din sumele înscrise în negru.

Principalele relaţii în care se aplică înregistrarea cu numerele în roşu sunt:

- rectificarea valorii stocurilor, cu reducerile de preţuri;
- reflectarea diferenţelor de preţ favorabile, în cazul produselor finite;
- corectarea erorilor de înregistrare etc.

IV.7.6. Corectarea erorilor de înregistrare (stornarea)

Complexitatea lucrărilor de evidenţă contabilă creează posibilitatea ca unele înregistrări contabile, respectiv formule contabile, să nu fie în concordanţă cu conţinutul economic al operaţiei economico-financiare, respectiv, să fie scrise greşit.

În asemenea situaţii, se impune ***corectarea erorilor de înregistrare (stornarea),*** operaţie care se poate realiza în două moduri:

- corectarea (stornarea) în negru;
- corectarea (stornarea) în roşu;

1. *Stornarea în negru* este acea operaţiune prin care o formulă contabilă scrisă greşit se corectează, prin inversarea formulei contabile, adică, prin inversarea poziţiei conturilor corespondente.

Exemplu: Un agent economic se aprovizionează cu materii prime în valoare de 500.000 lei, de la un furnizor.

Formula contabilă corectă este următoarea:

500.000	300 – Materii prime	=	401 - Furnizori	500.000

Din greşeală, în locul formulei contabile corecte, operația se înregistrează greşit, prin formula :

500.000	301 – Materiale consumabile	=	401 - Furnizori	500.000

La identificarea greşelii se face operația de stornare (corectare), care cuprinde următoarele etape:

a) Se scrie din nou formula contabilă, însă inversată, adică, față de formula contabilă greşită, contul care în formulă greşită se debitase, în noua formulă se va credita, iar cel care se creditase, în noua formulă se va debita, respectiv :

500.000	401 – Furnizori	=	301 – Materiale consumabile	500.000

În felul acesta formula contabilă scrisă greşit se anulează, deoarece conturile se soldează (soldul lor devine zero), respectiv:

D 301 Mat. consumabile C

$d_1 = 500.000$	$C_1 = 500.000$
$R_d = 500.000$	$R_c = 500.000$
$T_d = 500.000$	$T_c = 500.000$
$S_{fd} = 0$	

D 401 Furnizori C

$d_1 = 500.000$	$C_1 = 500.000$
$R_d = 500.000$	$R_c = 500.000$
$T_d = 500.000$	$T_c = 500.000$
	$S_{fc} = 0$

b) - După formula inversată (de corectare), prin care s-au anulat soldurile celor două conturi, se scrie formula contabilă corectă, respectiv:

500.000	300 – Materii prime	=	401 - Furnizori	500.000

Atenție ! Stornarea în negru este mai puțin folosită, deoarece prezintă dezavantajul că măreşte artificial rulajul conturilor respective.

2. ***Stornarea în roşu*** este tot o operație de corectare, care înlătură dezavantajul stornării în negru.

Stornarea în roşu presupune parcurgerea următoarelor etape:

- anularea (stornarea) formulei contabile eronate (greşite), prin repetarea ei cu numerele în roşu;
- alcătuirea formulei contabile corecte;
- corectarea datelor înregistrării sistematice.

Exemplu: Un agent economic s-a aprovizionat de la furnizori cu mărfuri în valoare de 800.000 lei.

Formula contabilă este :

800.000	371 – Mărfuri	=	401 - Furnizori	800.000

Din eroare (greşeală), pentru această operaţie s-a alcătuit formula contabilă:

500.000	371 – Mărfuri	=	462 - Creditori	800.000

Etapele de stornare sunt:

a) Se repetă formula contabilă scrisă eronat cu semnele înscrise în roşu, respectiv:

800.000	371 – Mărfuri	=	362 - Creditori	800.000

Sume scrise cu cerneală roşie

Sume scrise cu cerneală roşie

b) Se scrie formula contabilă corectă (cu numerele înscrise în negru).

800.000	371 – Mărfuri	=	401 - Furnizori	800.000

Corectarea datelor înregistrării sistematice rezultă din schemele:

D	371 Mărfuri	C
$d_1 = 800.000$		
$d_2 = \boxed{800.000}$	→ în roşu	
$R_d = 0$	$R_c = 0$	
$T_d = 0$	$T_c = 0$	
$S_{fd} = 0$		

D	362 - Creditări	C
	$C_1 = 800.000$	
	$C_2 = \boxed{800.000}$ → în roşu	
$R_d = 0$	$R_c = 0$	
$T_d = 0$	$T_c = 0$	
	$S_{fc} = 0$	

Stornarea în roşu se poate realiza şi cu sumele înscrise în negru, dar încadrată într-un chenar.

Atenţie ! Toate sumele în negru, încadrate într-un chenar, au semnificaţia unor sume înscrise în roşu şi, desigur, se scad din cele înscrise în negru .

Pentru demonstraţie reluăm exemplul precedent:

a) Formula greşită:

800.000	371 – Mărfuri	=	462 - Creditori	800.000

b) Formula repetată cu chenar:

800.000	371 – Mărfuri	=	462 - Creditări	800.000

c) Formula corectă:

800.000	371 – Mărfuri	=	401 - Furnizori	800.000

IV.7.8. Clasificarea conturilor

Studierea rațională şi sistematică a conturilor folosite de ştiința contabilă pentru a reflecta, urmări şi controla, în dinamică, fenomenele şi procesele economice impune o clasificare a acestora după criterii ştiințifice, care să asigure cunoaşterea trăsăturilor comune şi specifice ale acestora, în vederea reflectării fidele a patrimoniului, a fiecărui element patrimonial în parte.

Într-o accepțiune ştiințifică generală, clasificarea conturilor este o operație logică, prin care conturile supuse clasificării sunt ordonate după anumite criterii în:

- clase de conturi;
- grupe de conturi;
- conturi sintetice de gr. I;
- conturi sintetice de gr. II;
- conturi analitice.

După cum este cunoscut, legiuitorul reglementează numai folosirea claselor, grupelor şi conturilor sintetice, folosirea conturilor analitice fiind lăsată la latitudinea agenților economici.

Principalele criterii de clasificare sunt:

- conținutul economic;
- funcția contabilă;
- sfera de cuprindere a conținutului economic.

IV.7.8.1. Clasificarea conturilor după natura lor economică (conținutul economic) şi funcția contabilă

Conținutul economic al elementelor patrimoniale reflectate prin conturi reprezintă principalul criteriu de clasificare, urmat îndeaproape de criteriul subordonat conținutului economic, respectiv funcția contabilă.

După aceste criterii, mulțimea ***conturilor patrimoniale*** se grupează astfel:

- **clasa conturilor de mijloace economice** (bunuri şi valori economice), având funcția contabilă de activ;
- **clasa conturilor de surse economice** (surse de finanțare a mijloacelor economice), având funcția contabilă de pasiv;

• - **clasa conturilor de procese economice** (venituri, cheltuieli, rezultate), în care veniturile au funcţia contabilă de pasiv, cheltuielile având funcţia contabilă de activ şi rezultatele financiare având o dublă funcţie (conturi bifuncţionale), adică funcţia de activ – pasiv.

De asemenea, mulţimea conturilor extrapatrimoniale se constituie într-o clasă separată, respectiv, ***clasa conturilor de ordine şi evidenţă***.

O clasificare mai simplă, mai pe înţeles, a conturilor patrimoniale şi extrapatrimoniale, după conţinutul lor economic este următoarea:

- conturi deschise pentru active;
- conturi deschise pentru pasive;
- conturi de venituri;
- conturi de cheltuieli ;
- conturi de rezultate financiare;
- conturi de gestiune;
- conturi în afara bilanţului.

Conturile deschise pentru elemente patrimoniale de activ şi de pasiv se mai numesc şi ***conturi bilantiere***, deoarece soldurile lor finale, după efectuarea inventarierii şi balanţei de verificare, sunt preluate în ***bilanţul contabil***.

După funcţia contabilă, aşa cum s-a mai făcut precizarea, conturile se clasifică în:

- conturi de activ;
- conturi de pasiv;
- conturi bifuncţionale (de activ – pasiv).

Principalele diviziuni şi subdiviziuni ale clasificării conturilor, după criteriul conţinutului economic în asociere cu funcţia contabilă, drept criteriu subordonat, sunt prezentate în fig. nr. 21.

De asemenea, după criteriile menţionate se poate realiza şi următoarea clasificare a conturilor:

Sistemul conturilor :

I - <u>Conturi de bilanţ :</u>
1. Conturi de capitaluri proprii
2. Conturi de provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
3. Conturi de datorii
4. Conturi de active fixe (imobilizări)
5. Conturi de active circulante
6. Conturi de regularizare
7. Conturi rectificative

II - <u>Conturi de rezultate :</u>
1. Conturi de cheltuieli
2. Conturi de venituri

III - <u>Conturi în afara bilanţului</u>

Schema generală de clasificare a conturilor după criteriul conţinutului economic şi al funcţiei contabile este prezentată în fig. nr. 22.

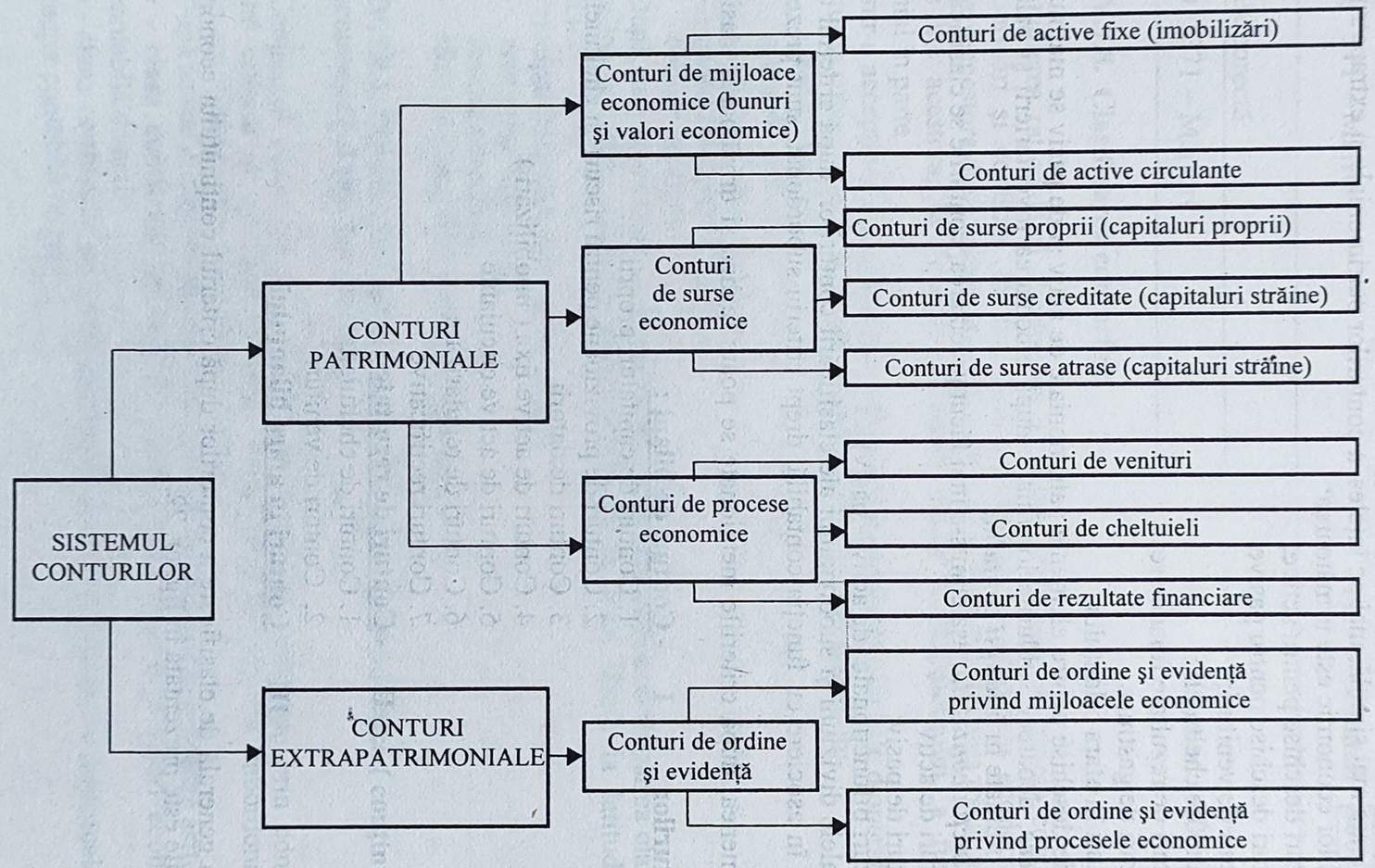


Fig. nr. 21 - Clasificarea conturilor după criteriul conţinutului economic, în asociere cu funcţia contabilă

Clasa de conturi	Grupa de conturi	Conturi sintetice de gradul I şi II			Funcţia contabilă
Clasa 1 - Conturi de capitaluri	Grupa 10 - Capital şi rezerve	101		Capital social	
			1011	Capital subscris nevărsat	P
			1012	Capital subscris vărsat	P
		104		Prime legate de capital	
			1041	Prime de emisiune sau de aport	P
			1042	Prime de fuziune	P
		105		Diferenţe din reevaluare	P
		106		Rezerve	
			1061	Rezerve legale	P
			1063	Rezerve statutare	P
			1068	Alte rezerve	P
		107		Rezultatul reportat	A/P
		108		Contul întreprinzatorului individual	A/P
	Grupa 11 - Fonduri	111		Fondul de dezvoltare	P
		112		Fondul de participare la profit	P
		118		Alte fonduri	P
		119		Repartizări la fondul de dezvoltare	A
	Grupa 12 - Rezultatul exerciţiului	121		Profit şi pierdere	A/P
		129		Repartizarea profitului	A

Fig. nr. 22 - Schema de clasificare a conturilor după conţinutul economic şi funcţia contabilă

0	1	2		3
	Grupa 13 - Subvenţii pentru investiţii	131	Subvenţii pentru investiţii	P
	Grupa 14 - Provizioane reglementate	141	Provizioane reglementate	P
	Grupa 15 - Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	151	Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	
		1511	Provizioane pentru litigii	P
		1512	Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor	P
		1513	Provizioane pentru cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii	P
		1514	Provizioane pentru pierderi din schimb valutar	P
		1518	Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	P
	Grupa 16 - Împrumuturi şi datorii asimilate	161	Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni	P
		162	Credite bancare pe termen lung şi mediu	
		1621	Credite bancare pe termen lung şi mediu	P
		1622	Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadenţă	P
		1623	Credite externe guvernamentale	P
		1624	Credite externe garantate de stat	P
		1625	Credite externe garantate de bănci	P
		1626	Credite de la trezoreria statului	P
		166	Datorii legate de participaţii	P
		167	Alte împrumuturi şi datorii asimilate	P
		168	Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate	
		1681	Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni	P

0	1	2		3
	Grupa 23 - Imobilizări în curs	230	Imobilizări necorporale în curs	A
		231	Imobilizări corporale în curs	A
	Grupa 26 - Imobilizări financiare	261	Titluri de participare	A
		262	Titluri imobilizate ale activității de portofoliu	A
		263	Alte titluri imobilizate	A
		267	Creanțe imobilizate	
		2671	Creanțe legate de participații	A
		2672	Împrumuturi acordate pe termen lung	A
		2677	Alte creanțe imobilizate	A
		2678	Dobânzi aferente creanțelor imobilizate	A
		269	Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare	P
	Grupa 28 - Amortizări privind imobilizările	280	Amortizări privind imobilizările necorporale	
		2801	Amortizarea cheltuielilor de constituire	P
		2803	Amortizarea cheltuielilor de cercetare și dezvoltare	P
		2805	Amortizarea concesiunilor, brevetelor și altor drepturi și valori similare	P
		2807	Amortizarea fondului comercial	P
		2808	Amortizarea altor imobilizări necorporale	P
		281	Amortizări privind imobilizarile corporale	
		2811	Amortizarea construcțiilor	P
		2812	Amortizarea echipamentelor tehnologice	P
		2813	Amortizarea aparatelor și instalațiilor de măsurare, control și reglare	P
		2814	Amortizarea mijloacelor de transport	P
		2815	Amortizarea animalelor și plantațiilor	P

0	1	2		3
			2816 Amortizarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentului de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active corporale	P
	Grupa 29 - Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	290	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	P
		291	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale	P
		293	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs	P
		296	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare	P
Clasa 3 - Conturi de stocuri și producție în curs de execuție	Grupa 30 - Stocuri de materii și materiale	300	Materii prime	A
		301	Materiale consumabile	
			3011 Materiale auxiliare	A
			3012 Combustibili	A
			3013 Materiale pentru ambalat	A
			3014 Piese de schimb	A
			3015 Semințe și materiale de plantat	A
			3016 Furaje	A
			3018 Alte materiale consumabile	A
	Grupa 32 - Obiecte de inventar	308	Diferențe de preț la materii prime și materiale	A/P
		321	Obiecte de inventar	A
		322	Uzura obiectelor de inventar	P
		323	Baracamente și amenajări provizorii	A
		328	Diferențe de preț la obiecte de inventar	A/P

0	1	2		3
	Grupa 33 - Producția în curs de execuție	331	Produse în curs de execuție	A
		332	Lucrări şi servicii în curs de execuție	A
	Grupa 34 - Produse			
		341	Semifabricate	A
		345	Produse finite	A
		346	Produse reziduale	A
		348	Diferențe de preț la produse	A/P
	Grupa 35 - Stocuri aflate la terți			
		351	Materii şi materiale aflate la terți	A
		352	Obiecte de inventar la terți	A
		354	Produse aflate la terți	A
		356	Animale aflate la terți	A
		357	Mărfuri în custodie sau în consignație la terți	A
		358	Ambalaje aflate la terți	A
	Grupa 36 - Animale			
		361	Animale şi păsări	A
		368	Diferențe de preț la animale şi păsări	A/P
	Grupa 37 - Mărfuri			
		371	Mărfuri	A
		378	Diferențe de preț la mărfuri	A/P
	Grupa 38 - Ambalaje			
		381	Ambalaje	A
		388	Diferențe de preț la ambalaje	A/P
	Grupa 39 - Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producției în curs de execuție			
		390	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime	A/P
		391	Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile	P
		392	Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar	P

0	1	2		3
		393	Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție	P
		394	Provizioane pentru deprecierea produselor	P
		395	Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți	P
		396	Provizioane pentru deprecierea animalelor	P
		397	Provizioane pentru deprecierea mărfurilor	P
		398	Provizioane pentru deprecierea ambalajelor	P
Clasa 4 - Conturi de terți	Grupa 40 - Furnizori și conturi asimilate	401	Furnizori	P
		403	Efecte de plătit	P
		404	Furnizori de imobilizări	P
		405	Efecte de plătit pentru imobilizări	P
		408	Furnizori – facturi nesosite	P
		409	Furnizori – debitori	A
	Grupa 41 - Clienți și conturi asimilate	411	Clienți	A
		413	Efecte de primit	A
		416	Clienți incerți	A
		418	Clienti - facturi de intocmit	A
		419	Clienti - creditori	P
	Grupa 42 - Personal și conturi asimilate	421	Personal – remunerații datorate	P
		423	Personal - ajutoare materiale datorate	P
		424	Participarea personalului la profit	P
		425	Avansuri acordate personalului	A
		426	Drepturi de personal neridicate	P
		427	Rețineri din remunerații datorate terților	P
		428	Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul	

0	1	2		3
		4281	Alte datorii în legătură cu personalul	P
		4282	Alte creanţe în legătură cu personalul	A
	Grupa 43 - Asigurări sociale, protecţia socială şi conturi asimilate	431	Asigurări sociale	
		4311	Contribuţia unităţii la asigurările sociale	P
		4312	Contribuţia personalului pentru pensia suplimentară	P
		437	Ajutor de şomaj	
		4371	Contribuţia unităţii la fondul de şomaj	P
		4372	Contribuţia personalului la fondul de şomaj	P
		438	Alte datorii şi creanţe sociale	
		4381	Alte datorii sociale	P
		4382	Alte creanţe sociale	P
		441	Impozitul pe profit	A/P
	Grupa 44 – Bugetul statului, fonduri speciale şi conturi asimilate	442	Taxa pe valoare adăugată	
		4423	TVA de plată	P
		4424	TVA de recuperat	A
		4426	TVA deductibilă	A
		4427	TVA colectată	P
		4428	TVA neexigibilă	A/P
		444	Impozitul pe salarii	P
		445	Subvenţii	A
		446	Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	P
		447	Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate	P
		448	Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului	
		4481	Alte datorii faţă de bugetul statului	P
		4482	Alte creanţe privind bugetul statului	A
		4483	Datorii faţă de stat	P
		4484	Creanţe în legătură cu statul	A
		4485		

0	1	2		3
	Grupa 45 - Grup şi asociaţi	451	Decontări în cadrul grupului	A/P
		4511	Decontări în cadrul grupului	A/P
		4518	Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului	
		455	Asociaţi - conturi curente	A/P
		4551	Asociaţi - conturi curente	P
		4558	Dobânzi - conturi curente	A/P
		456	Decontări cu asociaţii privind capitalul	P
		457	Dividende de plată	
		458	Decontări de operaţii în participaţie	A
		4581	Decontări din operaţii în participaţie - activ	P
		4582	Decontări din operaţii în participaţie - pasiv	
	Grupa 46 - Debitori şi creditori diverşi	461	Debitori diverşi	A
		462	Creditori diverşi	P
	Grupa 47 - Conturi de regularizare şi asimilate	471	Cheltuieli înregistrate în avans	
		472	Venituri înregistrate în avans	A
		473	Decontări din operaţii în curs de clarificare	P
		476	Diferenţe de conversie - activ	A/P
		477	Diferenţe de conversie - pasiv	A
	Grupa 48 - Decontări în cadrul unităţii	481	Decontări între unitate şi subunităţi	P
		482	Decontări între subunităţi	A/P
	Grupa 49 - Provizioane pentru deprecierea creanţelor	491	Provizioane pentru deprecierea creanţelor - clienţi	A/P
		495	Provizioane pentru deprecierea creanţelor – decontari în cadrul grupului, unităţii şi cu asociaţii	P
		496	Provizioane pentru deprecierea creanţelor - debitori diverşi	P

0	1	2		3
Clasa 5 - Conturi de trezorerie	Grupa 50 - Titluri de plasament	502	Acțiuni proprii	A
		503	Acțiuni	A
		505	Obligațiuni emise şi răscumpărate	A
		506	Obligațiuni	A
		508	Alte titluri de plasament şi creanțe asimilate	
		5081	Alte titluri de plasament	A
		5088	Dobânzi la obligațiuni şi titluri de plasament	A
		509	Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament	P
	Grupa 51 - Conturi la bănci	511	Valori de încasat	
		5112	Cecuri de încasat	A
		5113	Efecte de încasat	A
		5114	Efecte remise spre scontare	A
		512	Conturi curente la bănci	
		5121	Conturi la bănci în lei	A/P
		5124	Conturi la bănci în devize	A
		5125	Sume în curs de decontare	A
		5126	Carnete de cecuri cu limită de sumă	A
		518	Dobânzi	
		5186	Dobânzi de plătit	P
		5187	Dobânzi de încasat	A
		519	Credite bancare pe termen scurt	
		5191	Credite bancare pe termen scurt	P
		5192	Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență	P
		5193	Credite externe guvernamentale	P
		5194	Credite externe garantate de stat	P
		5195	Credite externe garantate de bănci	P
		5196	Credite de la trezoreria statului	P

0	1	2	3
		5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	P
	Grupa 53 - Casa	531 Casa	
		5311 Casa în lei	A
		5314 Casa în devize	A
		532 Alte valori	
		5321 Timbre fiscale şi poştale	A
		5322 Bilete de tratament şi odihnă	A
		5323 Tichete şi bilete de călătorie	A
		5328 Alte valori	A
	Grupa 54 - Acreditive	541 Acreditive	
		5411 Acreditive în lei	A
		5412 Acreditive în devize	A
		542 Avansuri de trezorerie	A
	Grupa 58 - Viramente interne	581 Viramente interne	A
	Grupa 59 - Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie	590 Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament	P
Clasa 6 - Conturi de cheltuieli	Grupa 60 - Cheltuieli cu materii prime, materiale şi mărfuri	600 Cheltuieli cu materiile prime	A

0	1	2		3
		601	Cheltuieli cu materialele consumabile	
		6011	Cheltuieli cu materialele auxiliare	A
		6012	Cheltuieli privind combustibilii	A
		6013	Cheltuieli privind materialele pentru ambalat	A
		6014	Cheltuieli privind piesele de schimb	A
		6015	Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat	A
		6016	Cheltuieli privind furajele	A
		6018	Cheltuieli privind alte materiale consumabile	A
		602	Cheltuieli privind obiectele de inventar	A
		603	Cheltuieli privind baracamentele și amenajările provizorii	A
		604	Cheltuieli privind materialele nestocate	A
		605	Cheltuieli privind energia și apa	A
		606	Cheltuieli cu animalele și păsările	A
		607	Cheltuieli privind mărfurile	A
		608	Cheltuieli privind ambalajele	A
		611	Cheltuieli cu întreținere și reparații	A
	Grupa 61 - Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate la terți	612	Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile	A
		613	Cheltuieli cu primele de asigurare	A
		614	Cheltuieli cu studiile și cercetările	A
	Grupa 62 - Cheltuieli cu alte servicii executate la terți	621	Cheltuieli cu colaboratorii	A
		622	Cheltuieli privind comisioanele și onorariile	A
		623	Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate	A
		624	Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal	A
		625	Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări	A
		626	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații	A

0	1	2		3
		627	Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate	A
		628	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi	A
	Grupa 63 - Cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate	631	Cheltuieli cu impozitul pe salarii	A
		635	Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	A
	Grupa 64 - Cheltuieli cu personalul	641	Cheltuieli cu remuneraţiile personalului	A
		645	Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială	A
		6451	Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale	A
		6452	Cheltuieli privind contribuţia unităţii la ajutorul de şomaj	A
		6458	Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială	A
	Grupa 65 - Alte cheltuieli de exploatare	654	Pierderi din creanţe	A
		658	Alte cheltuieli de exploatare	A
	Grupa 66 - Cheltuieli financiare	663	Pierderi din creanţe legate de participaţii	A
		664	Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate	A
		665	Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	A
		666	Cheltuieli privind dobânzile	A
		667	Cheltuieli privind sconturile acordate	
		668	Alte cheltuieli financiare	

0	1	2		3
	Grupa 67 - Cheltuieli excepționale	671	Cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune	A
		6711	Despăgubiri, amenzi și penalități	A
		6712	Donații și subvenții acordate	A
		6714	Pierderi din debitori diverși	A
		6718	Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune	
		672	Cheltuieli privind operațiile de capital	
		6721	Cheltuieli privind activele cedate	A
		6728	Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de capital	A
	Grupa 68 - Cheltuieli cu amortizările și provizioanele	681	Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele	
		6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	A
		6812	Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli	A
		6813	Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	A
		6814	Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru deprecierea activelor circulante	A
		686	Cheltuieli financiare privind amortizările și provizioanele	
		6862	Cheltuieli financiare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli	A
		6863	Cheltuieli financiare privind provizioane pentru deprecieri	A
		6868	Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor	A

0	1	2		3
		687	Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele	
		6871	Cheltuieli excepționale privind amortizarea imobilizărilor	A
		6872	Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli	A
		6873	Cheltuieli excepționale privind provizioane pentru deprecieri	A
		6874	Cheltuieli excepționale privind provizioane reglementate	A
	Grupa 69 - Cheltuieli cu impozitul pe profit	691	Cheltuieli cu impozitul pe profit	A
Clasa 7 - Conturi de venituri	Grupa 70 - Venituri din vânzări de produse, mărfuri, servicii prestate și din alte activități	701	Venituri din vânzarea produselor finite	P
		702	Venituri din vânzarea semifabricatelor	P
		703	Venituri din vânzarea produselor reziduale	P
		704	Venituri din lucrări executate și servicii prestate	P
		705	Venituri din studii și cercetări	P
		706	Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	P
		707	Venituri din vânzarea mărfurilor	P
		708	Venituri din activități diverse	P
	Grupa 71 - Venituri din producția stocată	711	Venituri din producția stocată	A/P

0	1	2		3
	Grupa 72 - Venituri din producția de imobilizari	721	Venituri din producția de imobilizări necorporale	P
		722	Venituri din producția de imobilizări corporale	P
	Grupa 74 - Venituri din subvenții de exploatare	741	Venituri din subvenții de exploatare	P
	Grupa 75 - Alte venituri din exploatare	754	Venituri din creanțe reactivate	P
		758	Alte venituri din exploatare	P
	Grupa 76 - Venituri financiare	761	Venituri din participații	P
		762	Venituri din alte imobilizări financiare	P
		763	Venituri din creanțe imobilizate	P
		764	Venituri din titluri de plasament	P
		765	Venituri din diferențe de curs valutar	P
		766	Venituri din dobânzi	P
		767	Venituri din sconturi obținute	P
		768	Alte venituri financiare	P
	Grupa 77 - Venituri excepționale	771	Venituri excepționale din operații de gestiune	
		7711	Venituri din despăgubiri şi penalități	P
		7718	Alte venituri excepționale din operații de gestiune	P
		772	Venituri din operații de capital	
		7721	Venituri din cedarea activelor	P
		7727	Subvenții pentru investiții virate la venituri	P
		7728	Alte venituri excepționale din operații de capital	P

0	1	2	3
	Grupa 78 - Venituri din provizioane	781 Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare	
		7812 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	P
		7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizarilor	P
		7814 Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante	P
		786 Venituri financiare din provizioane	
		7862 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	P
		7863 Venituri din provizioane pentru deprecieri	P
		787 Venituri excepţionale din provizioane	
		7872 Venituri excepţionale din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	P
		7873 Venituri excepţionale din provizioane pentru deprecieri	P
		7874 Venituri excepţionale din provizioane reglementate	P
Clasa 8 - Conturi speciale	Grupa 80 - Conturi în afara bilanţului	801 Angajamente acordate	
		8011 Giruri şi garanţii acordate	
		8018 Alte angajamente acordate	
		802 Angajamente primite	
		8021 Giruri şi garanţii primite	
		8028 Alte angajamente primite	
		803 Alte conturi în afara bilanţului	
		8031 Mijloace fixe luate cu chirie	
		8032 Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare	

0	1	2		3
		8033	Valori materiale primite în păstrare sau custodie	
		8034	Debitori scoşi din activ urmăriți în continuare	
		8035	Debitori din amenzi şi penalități pretinse	
		8036	Redevenţe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate	
		8037	Efecte scontate neajunse la scadență	
		8038	Alte valori în afara bilanțului	
	Grupa 89 - Bilanț	891	Bilanț de deschidere	
		892	Bilanț de închidere	
				A/P
Clasa 9 - Conturi de gestiune	Grupa 90 - Decontări interne	901	Decontări interne privind cheltuielile	A/P
		902	Decontări interne privind producția obținută	A
		903	Decontări interne privind diferențele de preț	
				A
	Grupa 92 - Conturi de calculație	921	Cheltuielile activității de bază	A
		922	Cheltuielile activității auxiliare	A
		923	Cheltuieli indirecte de producție	A
		924	Cheltuieli generale de administrație	A
		925	Cheltuieli de desfacere	
				A
	Grupa 93 - Costul producției	931	Costul producției obținute	A
		932	Costul producției în curs de execuție	

În care:

A - conturi de activ
P - conturi de pasiv
A/P - conturi bifuncționale

IV. 7.8.2. Clasificarea conturilor după sfera de cuprindere a conținutului economic

După criteriul sferei de cuprindere, mulțimea conturilor se grupează în două mari categorii:

- conturi sintetice;
- conturi analitice.

1. ***Conturile sintetice*** sintetizează şi grupează informațiile cu privire la categoriile de elemente patrimoniale omogene din punct de vedere al conținutului economic, formând așa-numita ***evidență sintetică***.

Cu ajutorul conturilor sintetice se reflectă bunurile şi valorile economice, sursele de finanțare ale acestora şi procesele economice, în unitatea lor, grupate după caracteristicile lor generale .

Utilizarea conturilor sintetice se bazează pe necesitatea sintetizării şi generalizării datelor şi informațiilor privind existența şi mişcarea elementelor patrimoniale .

Operațiile economico-financiare consemnate în conturile sintetice sunt exprimate numai în ***etalon monetar***.

Exemplu :

Contul sintetic 371 – Mărfuri reflectă şi calculează în dinamică, în etalon monetar, toate mărfurile, înglobând familiile sau clasele de mărfuri, grupele de mărfuri, subgrupele de mărfuri, articolele şi sortimentele de mărfuri aflate în gestiunea agentului economic .

Conturile sintetice se divid în planul general de conturi, în două mari categorii, respectiv :

- conturi sintetice de gr.I;
- conturi sintetice de gr. II;

Conturile sintetice de gradul II reprezintă dezvoltări importante, în analitic, ale conturilor sintetice de gradul I, asemenea conturilor analitice.

2. ***Conturile analitice*** reprezintă dezvoltări analitice (în structură) ale conturilor sintetice de gradul I, care nu au dezvoltări sintetice de gradul II sau reprezintă dezvoltări analitice ale conturilor sintetice de gradul II.

Se subînțelege că atât conturile sintetice de gr. II, cât şi conturile analitice, reprezintă deci dezvoltări ale conturilor sintetice de gr. I, adică reflectă structurile interne ale conturilor sintetice, după înscrisurile şi caracteristicile lor specifice.

Conturile analitice nu sunt cuprinse în planul general de conturi, folosirea lor fiind lăsată la latitudinea agenților economici, numărul lor, în cadrul fiecărui cont sintetic, fiind determinat de natura bunurilor şi valorilor economice, surselor de finanțare şi proceselor economice reflectate prin contul sintetic respectiv şi, desigur, de necesități practice de detaliere a conținutului lor economic .

Așa cum s-a mai făcut precizarea, conturile sintetice fac obiectul ***contabilității sintetice,*** iar conturile analitice fac obiectul ***contabilității analitice***, ambele tipuri de contabilitate, respectiv ambele categorii de conturi, funcționând în paralel şi în strânsă legătură, în cadrul unității patrimoniale (agentului economic) .

Atât conturile sintetice, cât şi conturile analitice funcţionează după aceleaşi reguli de funcţionare a conturilor, cu excepţia că, în cazul conturilor analitice, exprimarea este atât valorică (în etalon bănesc), cât şi cantitativă (metri, kg, bucăţi etc.).

De exemplu, ***contul sintetic 371 – Mărfuri (M),*** al unui agent economic, cuprinde următoarele elemente structurale (mărfuri) :

- zahăr (M1);
- sare (M2);
- orez (M3).
- Rezultă:

$$M = M1 + M2 + M3$$

Exemplu: La data de 30 ianuarie 1999, agentul economic are în gestiune 3 mărfuri (zahăr, sare şi orez), evidenţiate fiecare în mod separat cu ajutorul conturilor analitice, astfel:

1) Contul analitic 3711 - Zahăr

Nr. oper.	Data	Explicaţii	Cantităţi - kg. -			Valori - lei -		
			Intrări	Ieşiri	Stoc	Debit	Credit	Sold
1.	1.01.99	Si	100	-	100	500.000	-	500.000
2.	13.01.99	Intrări	200	-	300	1.000.000	-	1.500.000
3.	27.01.99	Ieşiri	-	50	250	-	250.000	1.250.000

2) Contul analitic 3712 - Sare

Nr. oper.	Data	Explicaţii	Cantităţi - kg. -			Valori - lei -		
			Intrări	Ieşiri	Stoc	Debit	Credit	Sold
1.	1.01.99	Si	400	-	400	800.000	-	800.000
2.	13.01.99	Intrări	100	-	500	200.000	-	1.000.000
3.	27.01.99	Ieşiri	-	200	300	-	400.000	600.000

3) Contul analitic 371 - Orez

Nr. oper.	Data	Explicaţii	Cantităţi - kg. -			Valori - lei -		
			Intrări	Ieşiri	Stoc	Debit	Credit	Sold
1.	1.01.99	Si	600	-	600	2.400.000	-	2.400.000
2.	13.01.99	Intrări	500	-	1.100	2.000.000	-	4.400.000
3.	27.01.99	Ieşiri	700	900	200	-	3.600.000	800.000

La sfârşitul lunii ianuarie 1999, agentul economic este obligat să reflecte în balanța de verificare sintetică mărfurile pe ansamblul lor, adică, va trebui să adune toate structurile (conturile) analitice, în contul sintetic ***371 Mărfuri***, adică:

371 Mărfuri = (3711 Zahăr) + (3712 Sare) + (3713 – Orez)

În practică, acest lucru se realizează cu ajutorul ***balanței analitice***, care se va studia într-un curs viitor.

Deocamdată vom prezenta contul sintetic ***371 – Mărfuri***, rezultat din elementele conturilor analitice componente :

Nr. oper.	Data	Explicații	Sume		
			Debitare	Creditare	Sold
1.	1.01.99	Si	3.700.000	-	3.700.000
2.	13.01.99	Intrări	3.200.000	-	6.900.000
3.	27.01.99	Ieşiri	-	4.250.000	2.650.000

În analiza conturilor sintetice şi al celor analitice trebuie făcută totodată precizarea că pentru evidența unor anumite elemente patrimoniale de activ sau de pasiv se folosesc atât conturile sintetice de gr.I şi II, cât şi conturile analitice, ele neexcluzându-se unele pe altele, ci, dimpotrivă, aşa cum s-a văzut, ele completându-se unele pe altele.

Astfel, între datele sau informațiile din contul sintetic şi cele din conturile analitice există o permanentă concordanță şi corelație valorică, astfel:

1. ***Suma soldurilor inițiale*** ale conturilor analitice ale unui cont sintetic trebuie să fie egală şi de acelaşi sens cu soldul inițial al contului sintetic, respectiv:

$$Si_S = \sum_{i=1}^{n} Si$$

în care :

S_{is} - soldul inițial al contului sintetic;
Si - soldurile inițiale ale conturilor analitice.

În cazul exemplului nostru :

$$Si_S = \sum_{i=1}^{3} Si = S_1 + S_2 + S_3 = 500.000 + 8.000 + 2.400.000 = 3.700.000 \text{ lei}$$

2. ***Suma rulajelor debitoare*** ale conturilor analitice ale unui cont sintetic trebuie să fie egală cu rulajul debitor al contului sintetic respectiv.

$$\mathbf{Rd_S = \sum_{i=1}^{n} Rd_i}$$

în care:

R_{ds} - rulajul debitor al contului sintetic;

R_{di} - rulajele debitoare ale conturilor analitice.

În cazul exemplului nostru:

$$\mathbf{Rd_S = \sum_{i=1}^{n} Rd_i = 1.000.000 + 200.000 + 2.000.000 = 3.200.000\,lei}$$

3. ***Suma rulajelor creditoare*** ale conturilor analitice ale unui cont sintetic trebuie să fie egală cu rulajul creditor al contului sintetic, respectiv:

în care:

R_{cs} - rulajul creditor al contului sintetic;

R_{ci} - rulajele creditoare ale conturilor analitice.

$$\mathbf{Rc_S = \sum_{i=1}^{n} Rc_i}$$

În cazul exemplului nostru:

4. ***<u>Suma soldurilor finale</u>*** ale conturilor analitice ale unui cont sintetic trebuie să fie egală şi de acelaşi sens cu soldul final al contului sintetic, respectiv:

$$\mathbf{Rc_S = \sum_{i=1}^{n} Rc_i = 250.000 + 400.000 + 3.600.000 = 4.250.000\,lei}$$

în care :

S_{fs} - soldul final al contului sintetic;

S_{fi} - soldurile finale ale conturilor analitice.

$$\mathbf{Sf_S = \sum_{i=1}^{n} Sf_i}$$

În cazul exemplului nostru:

$$Sf_S = \sum_{i=1}^{n} Sfi = 1.250.000 + 600.000 + 800.000 = 2.650.000 \text{ lei}$$

În cazul exemplului prezentat, forma grafică simplificată a contului *371 – Mărfuri* se prezintă astfel:

D	371 - Mărfuri	C
S_i = 3.700.000		-
R_d = 3.200.000		R_c = 4.250.000
T_d = 6.900.000		T_c = 4.250.000
S_{fd} = 2.650.000		-

În cazul conturilor bifuncționale, pentru corelația soldurilor inițiale (Si) şi a soldurilor finale (Sf) este necesar să se țină seama de sensul soldurilor, debitor sau creditor, al conturilor analitice, soldurile inițiale şi finale ale contului sintetic determinându-se prin sumă algebrică.

Practic, în cazul conturilor bifuncționale, soldul contului sintetic bifuncțional se determină ca o diferență dintre suma soldurilor debitoare şi suma soldurilor creditoare ale conturilor analitice.

Repetăm, încă o dată, că exprimarea în cazul conturilor sintetice se face numai ***valoric,*** iar în cazul conturilor analitice, exprimarea se face atât ***valoric, cât şi cantitativ, sau numai valoric*** .

Capitolul V

BALANȚA DE VERIFICARE A ÎNREGISTRĂRILOR ÎN CONTURI

V.1. Balanța de verificare – procedeu specific al metodei contabilității

Balanța de verificare este un procedeu specific al metodei contabilității, de verificare periodică, în expresie valorică, potrivit principiului dublei înregistrări în conturi, a exactității informațiilor contabile care rezultă din conturi, cu scopul de a servi la elaborarea bilanțului şi pentru alte necesități informaționale.

Balanța de verificare se întocmeşte la sfârşitul perioadei de gestiune, ca procedeu specific de executare a funcției de control al contabilității, cu scopul de a asigura o reflectare fidelă şi corectă a fenomenelor economice înregistrate în conturi.

De asemenea, verificarea corectitudinii înregistrărilor în conturi cu ajutorul balanței de verificare este deosebit de importantă pentru menținerea egalității permanente între activul şi pasivul patrimonial.

Balanța de verificare reprezintă deci un procedeu şi un instrument al metodei contabilității, cu ajutorul căruia se verifică exactitatea înregistrărilor în conturi şi, totodată, se realizează o centralizare a conturilor, avându-se la bază principiul dublei înregistrări în conturi şi, desigur, corespondența conturilor.

În principiu, balanțele de verificare se întocmesc la sfârşitul fiecărei perioade de gestiune (luni calendaristice), sau ori de câte ori se impune acest lucru, balanța de verificare fiind o operație pregătitoare inventarierii şi executării bilanțului contabil.

Ca o concluzie la cele expuse şi în conformitate cu legislația românească, pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operațiilor patrimoniale, lunar, adică la sfârşitul fiecărei perioade de gestiune, se întocmeşte ***balanța de verificare.***

Balanța de verificare este un document contabil, care serveşte la întocmirea ***bilanțului contabil***.

Balanța de verificare cuprinde pentru toate conturile unității patrimoniale, de regulă, următoarele elemente:

- simbolul şi denumirea conturilor, în ordinea din planul de conturi;
- soldurile inițiale debitoare şi creditoare;
- rulajele debitoare şi creditoare;
- totalul sumelor debitoare şi creditoare;
- soldurile finale debitoare şi creditoare.

Cu ajutorul balanței de verificare se verifică corelațiile dintre egalitățile generate de dubla înregistrare a operațiilor patrimoniale în contabilitate, respectiv concordanța dintre totalul înregistrărilor din Registrul – jurnal şi totalul rulajelor debitoare, respectiv totalul rulajelor creditoare din balanță, precum şi concordanța dintre totalul soldurilor finale debitoare şi creditoare din Registrul Carte – mare şi totalul soldurilor finale debitoare şi creditoare din balanță .

Balanţa de verificare se întocmeşte atât pentru conturile sintetice, cât şi pentru conturile analitice.

De asemenea, prin intermediul balanţei de verificare se verifică concordanţa dintre conturile sintetice şi conturile analitice.

Funcţiile principale pe care le îndeplineşte balanţa de verificare sunt:

- funcţia de verificare a exactităţii înregistrărilor în conturi;
- funcţia de realizarea a concordanţei dintre conturile sintetice şi cele analitice;
- funcţia de legătură dintre conturile sintetice şi bilanţul contabil;
- funcţia de grupare şi centralizare a datelor şi informaţiilor înregistrate în conturi;
- funcţia de instrument de analiză a activităţii economice a agenţilor economici.

1. Funcţia de verificare a exactităţii înregistrărilor în conturi se bazează, în primul rând, pe metoda dublei înregistrări contabile a operaţiilor economico – financiare în conturi, fapt ce se reflectă prin intermediul corelaţiilor şi egalităţilor valorice bilanţiere.

Erorile de înregistrare apar, de regulă, în următoarele situaţii :

- nerespectarea principiului dublei înregistrări contabile (întocmirea unor formule contabile greşite);
- înscrierea eronată a sumelor din Registrul jurnal şi Registrul Carte – mare şi din acest registru, în balanţa de verificare;
- stabilirea greşită a rulajelor, totalurilor şi soldurilor;
- calcule greşite etc.

Toate aceste erori sau greşeli conduc la nerespectarea corelaţiilor şi egalităţilor balaţiere, care, odată cunoscute, pot fi rectificate;

2. Funcţia de realizare a concordanţei (legăturii) dintre conturile sintetice şi cele analitice constă în faptul că prin procedee specifice, dezvoltările analitice ale conturilor sintetice pot fi generalizate prin intermediul balanţelor de verificare analitice, stabilindu-se în felul acesta concordanţa dintre datele şi informaţiile din conturile analitice, cu cele ale contului sintetic (vezi balanţele analitice).

3. Funcţia de legătură dintre conturile sintetice şi bilanţul contabil constă în faptul că soldurile finale ale conturilor din balanţa de verificare, după ce au fost confruntate cu datele faptice (reale) din listele de inventariere, sunt preluate la sfârşitul exerciţiului, sau ori de câte ori se impune, în bilanţul contabil, devenind posturi bilaţiere.

4. Funcţia de grupare şi centralizare a datelor şi informaţiilor înregistrate în conturi constă în faptul că balanţele de verificare permit centralizarea evidenţelor, mişcărilor şi transformărilor elementelor patrimoniale, practic oferindu-se posibilitatea comparării datelor de la începutul perioadei de gestiune, cu cele de la sfârşitul perioadei respective, sau se pot face analize şi comparaţii faţă de alte perioade de gestiune.

5. Funcţia de analiză a activităţilor economice constă în faptul că balanţa de verificare este una dintre cele mai complete surse de informaţii financiar – contabile şi fiscale,

dintre două bilanţuri, deoarece, prin structura sa, permite efectuarea de analize economico-financiare şi calculul unor indicatori economico-financiari. Prezentând rulajele, totalurile şi soldurile conturilor, balanţele de verificare a conturilor dau posibilitatea urmăririi situaţiei economico – financiare a agenţilor economici şi formarea rezultatelor .

Balanţa de verificare poate fi considerată un tablou al sistemului conturilor, realizat în baza dublei înregistrări contabile şi a corespondenţei conturilor.

Corelaţiile şi egalităţile stabilite cu ajutorul balanţei de verificare vizează, atât debitul şi creditul fiecărui cont în parte, cât şi debitul şi creditul întregului sistem de conturi.

Datorită posibilităţilor de determinare şi de evidenţă ale soldurilor finale ale conturilor sintetice, cât şi funcţiilor sintetice pe care le îndeplinesc, balanţele de verificare îndeplinesc şi rolul unor ***registre contabile***.

V.2. Tipologia balanţelor de verificare

Corespunzător celor două forme de evidenţă sistematică, respectiv, evidenţa contabilă sintetică şi evidenţa contabilă analitică, ***balanţele de verificare*** se grupează şi ele în două mari categorii:

- balanţe de verificare ale conturilor sintetice;
- balanţe de verificare ale conturilor analitice.

V.2.1. Balanţele de verificare ale conturilor sintetice

Reprezintă un tablou specific de grupare şi sistematizare a informaţiilor reflectate în conturile sintetice, destinat să verifice respectarea principiului dublei înregistrări, a exactităţii înregistrării informaţiilor contabile, pe ansamblu, în vederea elaborării unor lucrări de sinteză şi de analiză contabilă (bilanţul contabil şi documentele anexă).

Balanţele de verificare sintetice cuprind toate conturile folosite de unitatea patrimonială în cursul exerciţiului economico-financiar şi se bazează pe o serie de corelaţii şi egalităţi valorice, care trebuie să existe între elementele structurale ale conturilor individuale şi pe totalul conturilor utilizate de unitatea patrimonială.

Tipurile de corelaţii sau egalităţi care se pot stabili în cadrul balanţei de verificare sintetică au la bază elementele structurale ale contului.

De altfel, pentru a înţelege mecanismul de construcţie şi funcţionare a balanţelor de verificare sintetice, trebuie să avem întipărită în minte forma grafică şi structura conturilor de activ şi de pasiv, respectiv :

D	Cont de activ	C
S_{id}	-
d_1	c_1
d_2	c_2
d_3	c_3
"	"
"	"
d_i	c_j
"	"
"	"
d_n	c_m
$R_d = \Sigma\ d_i$	$R_c = \Sigma\ C_j$
$T_d = R_d + S_{id}$	$T_c = R_c$
S_{fd}	-

D	Cont de pasiv	C
-	Sic
d_1	c1
d_2	c2
d_3	c3
"	"
"	"
d_i	cj
"	"
"	"
d_n	c_m
$R_d = \Sigma\ d_i$	$R_c = \Sigma\ C_j$
$T_d = R_d$	$T_c = R_c + S_{ic}$
-	S_{fc}

Balanța de verificare sintetică se bazează tocmai pe elementele structurale ale contului şi pe corelațiile sau egalitățile, care se stabilesc între elementele sale structurale, astfel:

1. ***Totalul soldurilor inițiale debitoare*** ale tuturor conturilor folosite de agentul economic este egal cu totalul soldurilor inițiale creditoare ale tuturor conturilor folosite de agentul economic, respectiv :

$$\Sigma Si_d = \Sigma Si_c$$

în care:

ΣSi_d - suma soldurilor inițiale debitoare;

ΣSi_c - suma soldurilor inițiale creditoare.

2. ***Totalul rulajelor debitoare*** ale tuturor conturilor folosite de agentul economic este egal cu totalul rulajelor creditoare ale tuturor conturilor folosite de agentul economic, respectiv:

$$\Sigma R_d = \Sigma R_c$$

în care :

ΣR_d - suma rulajelor debitoare;

ΣR_c - suma rulajelor creditoare.

3. ***Suma totalurilor debitoare*** ale tuturor conturilor folosite de agentul economic este egală cu suma totalurilor creditoare ale tuturor conturilor folosite de agentul economic, respectiv;

$$\Sigma T_d = \Sigma T_c$$

în care:
ΣT_d - suma totalurilor debitoare;
ΣT_c - suma totalurilor creditoare.

4. ***Totalul soldurilor finale debitoare*** ale tuturor conturilor folosite de agentul economic trebuie să fie egal cu totalul soldurilor finale creditoare ale tuturor conturilor folosite de agentul economic, respectiv:

$$\Sigma Sf_d = \Sigma Sf_c$$

în care:
ΣSf_d - suma soldurilor finale debitoare;
ΣSf_c - suma soldurilor finale creditoare.

5. ***Totalul sumelor debitoare precedente*** ale tuturor conturilor folosite de agentul economic este egal cu totalul sumelor creditoare precedente, ale tuturor conturilor folosite de agentul economic, respectiv :

$$\Sigma Td_p = \Sigma Tc_p$$

în care:
ΣTd_p - totalul sumelor debitoare precedente;
ΣTc_p - totalul sumelor creditoare precedente.

În funcție de numărul corelațiilor (egalităților) luate în calcul (folosite), se pot construi patru tipuri de balanțe de verificare sintetice, respectiv:

- balanțe de verificare sintetice cu o singură serie de egalități;
- balanțe de verificare sintetice cu două serii de egalități;
- balanțe de verificare sintetice cu trei serii de egalități;
- balanțe de verificare sintetice cu patru serii de egalități.

a) Balanțe de verificare sintetice cu o singură serie de egalități se prezintă în două variante, respectiv:

- balanță de sume;
- balanță de solduri.

a₁) Balanța de sume are o formă grafică tabelară şi cuprinde două coloane:

- coloană pentru sumele debitoare;
- coloană pentru sumele creditoare.

Balanța de sume se bazează pe egalitatea:

$$\Sigma T_d = \Sigma T_c$$

Exemplu :

BALANȚĂ SINTETICĂ
- Încheiată la data de 31.01.1999 -

Simbolul şi denumirea conturilor	TOTAL SUME	
	Debitoare	Creditoare
101. Capital social	8.000.000	73.000.000
212. Mijloace fixe	58.000.000	1.000.000
531. Casa	10.000.000	2.000.000
T O T A L	**76.000.000**	**76.000.000**

a₂) Balanța de solduri finale are o formă grafică tabelară şi cuprinde două coloane, respectiv :

- coloană pentru soldurile finale debitoare;
- o coloană pentru soldurile finale creditoare.

Balanța de solduri finale se bazează pe egalitatea:

$$\Sigma Sf_d = \Sigma Sf_c$$

Exemplu :

BALANȚĂ SINTETICĂ
- Încheiată la data de 31.01.1999 –

Simbolul şi denumirea conturilor	SOLDURI FINALE	
	Debitoare	Creditoare
101. Capital social	-	65.000.000
212. Mijloace fixe	57.000.000	-
531. Casa	8.000.000	-
T O T A L	**65.000.000**	**65.000.000**

b) Balanța de verificare sintetică cu două serii de egalități se prezintă într-o singură variantă, reunind la un loc cele două variante de balanță cu o singură egalitate şi, tocmai de aceea, mai este cunoscută şi sub denumirea de ***balanță de sume şi solduri finale***.

Exemplu :

BALANȚĂ SINTETICĂ
- Încheiată la data de 31.01.1999 –

Simbolul şi denumirea conturilor	Total sume		Solduri finale	
	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
101. Capital social	8.000.000	73.000.000	-	65.000.000
212. Mijloace fixe	58.000.000	1.000.000	57.000.000	-
531. Casa	10.000.000	2.000.000	8.000.000	-
T O T A L	**76.000.000**	**76.000.000**	**65.000.000**	**65.000.000**

c) Balanța de verificare cu trei serii de egalități se poate prezenta în două variante:

- sub formă tabelară;
- sub formă matriceală (balanță şah).

Balanța cu trei serii de egalități extinde posibilitățile de control, respectiv, de descoperire a erorilor, bazându-se pe următoarele egalități:

- - egalitatea dintre soldurile inițiale debitoare şi creditoare:

$$\Sigma Si_d = \Sigma Si_c$$

- - egalitatea dintre rulajele debitoare şi creditoare:

$$\Sigma Sf_d = \Sigma Sf_c$$

- - egalitatea dintre soldurile finale debitoare şi creditoare:

$$\Sigma Sf_d = \Sigma Sf_c$$

Exemplu :

BALANȚĂ SINTETICĂ
- Încheiată la data de 31.01.1999 -

Simbolul şi denumirea cont.	Solduri iniţiale		Rulaje		Solduri finale	
	Debitare	Creditare	Debitare	Creditare	Debitare	Creditare
101. Capital social	-	62.000.000	8.000.000	11.000.000	-	65.000.000
212. Mijloace fixe	56.000.000	-	2.000.000	1.000.000	57.000.000	-
531. Casa	6.000.000	-	4.000.000	2.000.000	8.000.000	-
T O T A L	**62.000.000**	**62.000.000**	**14.000.000**	**14.000.000**	**65.000.000**	**65.000.000**

Balanța de verificare şah, cu trei serii de egalități, se prezintă sub forma unui tablou matriceal, care conține aceleaşi egalități, însă la întretăierea rândurilor cu coloanele, iar rulajele sunt redate prin formule contabile.

d) Balanța de verificare cu patru serii de egalități este cea mai completă balanță de verificare sintetică şi de altfel, conform legislației româneşti agenții economici au obligația de a întocmi balanța de verificare cu patru serii de egalități.

Balanța de verificare sintetică cu patru serii de egalități se prezintă în două variante:

- balanță cu patru serii de egalități, întocmită pentru prima lună a exercițiului financiar;
- balanță de verificare cu patru serii de egalități, întocmită pentru celelalte luni ale anului.

d_1) Balanța de verificare sintetică cu patru serii de egalități, întocmită pentru prima lună a exercițiului financiar este balanța care se întocmeşte pentru luna ianuarie, sau pentru prima lună de funcționare a unui agent economic nou înființat .

Acest tip de balanță se bazează pe următoarele egalități :

- suma soldurilor inițiale debitoare este egală cu totalul soldurilor inițiale creditoare, respectiv :

$$\Sigma Si_d = \Sigma Si_c$$

- suma rulajelor debitoare este egală cu suma rulajelor creditoare, respectiv:

$$\Sigma R_d = \Sigma R_c$$

- suma totalurilor debitoare este egală cu suma totalurilor creditoare;

$$\Sigma T_d = \Sigma T_c$$

- suma soldurilor finale debitoare este egală cu suma soldurilor finale creditoare, respectiv:

$$\Sigma Sf_d = \Sigma Sf_c$$

Exemplu :

BALANȚA DE VERIFICARE SINTETICA

- Încheiată la data de 31.01.1999 -

(în pagina următoare)

d_2) Balanță de verificare cu patru serii de egalități întocmită pentru celelalte luni ale anului ca structură grafică este identică cu balanța de verificare întocmită pentru prima lună a exercițiului financiar, cu excepția faptului că prima coloană, cea a soldurilor inițiale, este înlocuită cu o coloană de ***total sume precedente***.

Înlocuirea coloanei de solduri inițiale, începând cu a doua lună a exercițiului financiar, este ***o necesitate practică***, deoarece, în felul acesta, balanța de verificare poate reflecta existențele şi mişcările ***cumulate*** ale elementelor patrimoniale, de la începutul exercițiului (anului) financiar şi până la sfârşitul acestuia.

Aşa cum s-a precizat, corelațiile avute în vedere la acest tip de balanță sunt:

- suma totalurilor debitoare precedente este egală cu suma totalurilor creditoare precedente :

$$\Sigma Td_p = \Sigma Tc_p$$

- suma rulajelor debitoare ale lunii curente este egală cu suma rulajelor creditoare ale lunii curente:

$$\Sigma R_d = \Sigma R_c$$

BALANȚA DE VERIFICARE SINTETICĂ
- Încheiată la data de 31.01.1999 -

Simbolul şi denumirea cont.	Solduri inițiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
101 – Capital social	-	62.000.000	8.000.000	11.000.000	8.000.000	73.000.000	-	65.000.000
212 - Mijloace fixe	56.000.000	-	2.000.000	1.000.000	58.000.000	1.000.000	57.000.000	-
531 – Casă	6.000.000	-	4.000.000	2.000.000	10.000.000	2.000.000	8.000.000	-
TOTAL	**62.000.000**	**62.000.000**	**14.000.000**	**14.000.000**	**76.000.000**	**76.000.000**	**65.000.000**	**65.000.000**

- suma totalurilor debitoare ale lunii curente este egală cu suma totalurilor creditoare ale lunii curente;

$$\Sigma T_d = \Sigma T_c$$

- suma soldurilor finale debitoare este egală cu suma soldurilor finale creditoare:

$$\Sigma T_d = \Sigma T_c$$

Atenție ! Referitor la totalul sumelor precedente debitoare (ΣTdp) şi creditoare (ΣTcp), facem următoarele precizări :

- coloana de total sume precedente ale lunii februarie este coloana din total sume, ale lunii ianuarie ;
- coloana de total sume precedente ale lunii martie nu este alta, decât coloana de total sume curente ale lunii februarie ş.a.m.d.

În construcția balanței, coloana de total sume precedente joacă acelaşi rol ca şi soldurile inițiale .

1. Interpretarea balanței de verificare cu patru serii de egalități în prima lună a exercițiului financiar .

$$\begin{aligned} S_{id} + R_d &= T_d \\ S_{ic} + R_c &= T_c \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} T_d - T_c &= S_{fd} \\ T_c - T_d &= S_{fc} \end{aligned}$$

Respectiv :

$$\begin{aligned} \Sigma S_{id} + \Sigma R_d &= \Sigma T_d \\ \Sigma S_{ic} + \Sigma R_c &= \Sigma T_c \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \Sigma T_d - \Sigma T_c &= \Sigma S_{fd} \\ \Sigma T_c - \Sigma T_d &= \Sigma S_{fc} \end{aligned}$$

2. Interpretarea balanței de verificare cu patru serii de egalități în celelalte luni ale exercițiului financiar .

$T_{dp} + R_d = T_d$ (luna curentă)
$T_{cp} + R_c = T_c$ (luna curentă)

$T_d - T_c = S_{fd}$
$T_c - T_d = S_{fc}$

Respectiv :

$\Sigma T_{dp} + \Sigma R_d = \Sigma T_d$ (luna curentă)
$\Sigma T_{cp} + \Sigma R_c = \Sigma T_c$ (luna curentă)

$\Sigma T_d - \Sigma T_c = \Sigma S_{fd}$
$\Sigma T_c - \Sigma T_d = \Sigma S_{fc}$

Exemplu :

BALANȚĂ DE VERIFICARE SINTETICĂ
- Încheiată la data de 28 februarie 1999 -
(în pagina următoare)

Principalele tipuri de erori depistate cu ajutorul balanțelor de verificare sunt:

- erori de pregătire a conturilor în vederea întocmirii balanței de verificare (calculul rulajelor, stabilirea eronată a soldurilor etc.);
- erori de transcriere a datelor din conturi în balanța de verificare ;
- erori privind interpretarea diferită a unei operații economico-financiare în debitul şi creditul conturilor corespondente, în evidența cronologică şi sistematică ;
- erori privind neînregistrarea sau înregistrarea repetată a unor operații, în debitul şi creditul conturilor corespondente ;
- erori de compensație, adică de înregistrare diferită ca mărime, a operațiilor în conturile corespondente, astfel încât diferențele în plus sunt anulate de cele în minus ;
- erori de imputație, care constau în înregistrarea operațiilor în alte conturi corespondente decât cele determinate de natura elementelor patrimoniale modificate;

Facem mențiunea că ultimele trei tipuri de erori nu afectează ecuațiile specifice dublei înregistrări în conturi, fiind foarte greu de depistat .

V.2.2. Balanțele de verificare analitice

După cum s-a făcut precizarea, marea majoritate a conturilor sintetice se dezvoltă în conturi analitice, aceasta, din necesitatea practică a agentului economic de a putea urmări şi reflecta în dinamică, atât valoric cât şi cantitativ, fiecare element component al contului sintetic .

La sfârşitul perioadei de gestiune, conform legislațiilor contabile, agentul economic trebuie să centralizeze (sintetizeze) datele din conturile analitice, în contul sintetic, operație care se realizează cu ajutorul balanței de verificare analitică .

În felul acesta, toate operațiile economico – financiare înregistrate în contabilitatea analitică vor fi reflectate şi în contabilitatea sintetică .

Balanțele de verificare analitice se întocmesc pentru fiecare cont sintetic în parte, urmărindu-se respectarea următoarelor corelații matematice :

BALANȚĂ DE VERIFICARE SINTETICĂ
– Încheiată la data de 28 februarie 1999 –

Simbolul şi denumirea cont.	Solduri inițiale		Rulaje		Total sume luna februarie		Solduri finale	
	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
101 – Capital social	8.000.000	73.000.000	6.000.000	3.000.000	14.000.000	76.000.000	-	62.000.000
212 – Mijloace fixe	58.000.000	1.000.000	4.000.000	2.000.000	62.000.000	3.000.000	59.000.000	-
531 - Casă	10.000.000	2.000.000	2.000.000	7.000.000	12.000.000	9.000.000	3.000.000	-
T O T A L	**76.000.000**	**76.000.000**	**12.000.000**	**12.000.000**	**88.000.000**	**88.000.000**	**62.000.000**	**62.000.000**

1. ***Soldul iniţial al contului sintetic*** trebuie să fie egal cu suma soldurilor iniţiale ale conturilor analitice, respectiv :

$$Si_s = \Sigma Si_a$$

în care :

S_{is} - soldul iniţial al contului sintetic ;

ΣS_{ia} - suma soldurilor iniţiale ale conturilor analitice .

2. ***Rulajul debitor al contului sintetic*** trebuie să fie egal cu suma rulajelor debitoare ale conturilor analitice, respectiv :

$$Rd_s = \Sigma Rd_a$$

în care :

R_{ds} - rulajul debitor al contului sintetic ;

ΣR_{da} - suma rulajelor debitoare ale conturilor analitice .

3. ***Rulajul creditor al contului sintetic*** trebuie să fie egal cu suma rulajelor creditoare ale conturilor analitice, respectiv :

$$R_{cs} = \Sigma R_{ca}$$

în care :

R_{cs} - rulajul creditor al contului sintetic ;

ΣR_{ca} - suma rulajelor creditoare ale conturilor analitice .

4. ***Totalul sumelor debitoare ale contului sintetic*** trebuie să fie egal cu suma totalurilor debitoare ale conturilor analitice, respectiv :

$$T_{ds} = \Sigma T_{da}$$

în care :

T_{ds} - total sume debitoare ale contului sintetic ;

ΣT_{da} - suma totalurilor debitoare ale conturilor analitice .

5. ***Totalul sumelor creditoare ale contului sintetic*** trebuie să fie egal cu suma totalurilor creditoare ale conturilor analitice, respectiv :

$$T_{cs} = \Sigma T_{cs}$$

în care :

T_{cs} - total sume creditoare ale contului sintetic ;
ΣT_{ca} - suma totalurilor creditoare ale conturilor analitice .

6. ***Soldul final debitor al contului sintetic*** trebuie să fie egal cu suma soldurilor finale debitoare ale conturilor analitice .

$$S_{fds} = \Sigma S_{fda}$$

în care :
S_{fds} - sold final debitor al contului sintetic ;
ΣS_{fda} - suma soldurilor finale debitoare ale conturilor analitice .

7. ***Soldul final creditor al contului sintetic*** trebuie să fie egal cu suma soldurilor finale ale conturilor analitice, respectiv :

$$S_{fcs} = \Sigma S_{fcs}$$

în care :

S_{fcs} - soldul final creditor al contului sintetic ;
ΣS_{fca} - suma soldurilor finale creditoare ale conturilor analitice .

Exemplu :

În gestiunea unui agent economic, în cursul lunii februarie 1999, elementul patrimonial „Mărfuri“, la nivel analitic, este reflectat cu ajutorul a trei conturi analitice, după cum urmează :

CONTUL ANALITIC *3711 – ZAHĂR*

- lei -

Debit			Credit		
Data	Explicaţia	Suma	Data	Explicaţia	Suma
1.02.99	Si	5.000.000			
7.02.99	Intrări	8.000.000	9.02.99	Ieşiri	6.000.000
11.02.99	Intrări	4.000.000	16.02.99	Ieşiri	3.000.000
26.02.99	Intrări	9.000.000	28.02.99	Ieşiri	7.000.000
	Rd	21.000.000		Rc	16.000.000
	Td	26.000.000		Tc	16.000.000
	Sfd	10.000.000		-	-

CONTUL ANALITIC *3712 – ULEI*

- lei -

Debit			Credit		
Data	Explicaţia	Suma	Data	Explicaţia	Suma
1.02.99	Si	1.300.000		Ieşiri	1.000.000
6.02.99	Intrări	6.000.000	2.02.99	Ieşiri	9.000.000
18.02.99	Intrări	4.000.000	23.02.99	Ieşiri	2.000.000
23.02.99	Intrări	5.000.000	25.02.99	Ieşiri	5.000.000
28.02.99	Intrări	9.000.000	28.02.99		
	Rd	24.000.000		Rc	17.000.000
	Td	37.000.000		Tc	17.000.000
	Sfd	20.000.000		-	

CONTUL ANALITIC *3713 – OREZ*

- lei -

Debit			Credit		
Data	Explicaţia	Suma	Data	Explicaţia	Suma
1.02.99	Si	-			
3.02.99	Intrări	4.000.000	4.02.99	Ieşiri	2.000.000
15.02.99	Intrări	13.000.000	16.02.99	Ieşiri	3.000.000
26.02.99	Intrări	2.000.000	28.02.99	Ieşiri	10.000.000
	Rd	19.000.000		Rc	15.000.000
	Td	19.000.000		Tc	15.000.000
	Sfd	4.000.000		-	-

La sfârşitul lunii februarie, înaintea întocmirii balanţei de verificare sintetice, agentul economic va trebui să întocmească ***balanţa analitică*** a contului sintetic ***371 Mărfuri***, cu ajutorul căreia informaţiile din cele trei conturi analitice se vor reflecta într-un singur cont sintetic, astfel :

BALANŢĂ ANALITICĂ A CONTULUI SINTETIC 371 – MĂRFURI
- Încheiată la data de 28 februarie 1999 –

- lei -

Simbolul şi denumirea contului	Sold iniţial		Rulaj		Total sume		Sold final	
	Debitor	Creditor	Debitor	Creditor	Debitor	Creditor	Debitor	Creditor
3711 – Zahăr	5.000.000	-	21.000.000	16.000.000	26.000.000	16.000.000	10.000.000	-
3712 – Ulei	13.000.000	-	24.000.000	17.000.000	37.000.000	17.000.000	20.000.000	-
3713 - Orez	-	-	19.000.000	15.000.000	19.000.000	15.000.000	4.000.000	-
Contul sintetic 371 - Mărfuri	18.000.000	-	64.000.000	48.000.000	82.000.000	48.000.000	34.000.000	-

În acelaşi mod se procedează în cazul tuturor conturilor sintetice care se dezvoltă în analitic, indiferent de denumirea contului sintetic, de funcţia lui sau de profunzimea dezvoltării analitice, cu menţiunea că ***reflectarea sintetică*** se face numai ***valoric*** .

Atenţie ! În cazul conturilor sintetice bifuncţionale, dezvoltate în analitic, soldurile acestora se determină prin însumarea algebrică .

EXEMPLU COMPLEX privind întocmirea unei balanţe de verificare a conturilor sintetice, cu patru serii de egalităţi
- luna martie 1999 -

În cursul lunii martie 1999, operaţiile economico-financiare ale unui agent economic sunt consemnate în Registrul – jurnal şi Registrul Carte – mare, după care se întocmeşte Balanţa de verificare a conturilor sintetice, cu patru serii de egalităţi .

Fluxul contabil este următorul :

a) Se consemnează toate operaţiile economico – financiare din cursul perioadei de gestiune în Registrul-jurnal (înregistrarea cronologică) :

REGISTRU JURNAL I

Nr. crt.	Data înreg.	Docu-mentul (felul nr.data)	Explicaţii	Simbol conturi		Sume	
				Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	31.03.1999	NC* 1	Încasări din vânzări mărfuri	5311		8.133.500	
					707		6.666.803
					4427		1.466.697
2.	31.03.1999	NC 1	Încasări din vânzări mărfuri	5311		694.000	
					707 / 01		625.225
					4427 / 01		68.775
3.	31.03.1999	NC 1	Plăţi prin casă		5311		8.512.679
				401		6.981.687	
				421		304.500	
				401 / 01		270.000	
				6012		765.461	
				4426		158.831	
				604		26.393	
				4426		5.807	
4.	31.03.1999	NC 1	Depus foaie de vârsământ la	581	5311	300.000	300.000
			banca comercială Română	5121	581	300.000	300.000
5.	31.03.1999	NC 2	Încasat dobândă acordată de	5187	766	379	379
			banca comercială Română	5121	5187	379	379
6.	31.03.1999	NC 2	Plăţi prin virament	%	5121		299.564
				627		40.300	
				4311		97.650	
				447		7.000	
				4371		17.500	
				4372		3.500	
				447		46.114	
				4311 / 01		45.500	
				4311 / 01		24.500	
				4312		17.500	
7.	31.03.1999	NC 3	Intrări de marfă	371	%	8.591.900	
					401	5.278.421	
					378	1.764.120	
					4428	1.549.359	
8.	31.03.1999	NC 3	TVA deductibilă	4426	401	1.161.255	1.161.255

1	2	3	4	5	6	7	8
9.	31.03.1999	NC 3	Intrări de marfă	371 / 01	%	694.000	
					401		488.299
					378 / 01		136.926
					4428 / 01		68.775
10.	31.03.1999	NC 3	TVA deductibilă	4426 / 01	401	53.712	53.712
11.	31.03.1999	NC 4	Salarii personal angajat cu contract de muncă	641	421	350.000	350.000
12.	31.03.1999	NC 4	Reţineri salariaţi	421	%	45.500	
					4312		17.500
					4372		3.500
					4311 / 01		24.500
13.	31.03.1999	NC 4	Salarii personal angajat cu convenţii	621	401 / 01	300.000	300.000
14.	31.03.1999	NC 4	Reţinere impozit	401 / 01	444	30.000	30.000
15.	31.03.1999	NC 4	CASS 7% personal convenţii	444	4311 / 01	21.000	21.000
16.	31.03.1999	NC 4	CAS 30% salariaţi	6451	4311	97.650	97.650
17.	31.03.1999	NC 4	Fond se şomaj 5%	6452	4371	17.500	17.500
18.	31.03.1999	NC 4	CASS 7% angajator	6451	4311 / 02	24.500	24.500
19.	31.03.1999	NC 4	1% Comision Camera de Muncă	6458	447	3.500	3.500
20.	31.03.1999	NC 4	1% Fond de risc şi accidente	635	447	3.500	3.500
21.	31.05.1999	NC 5	Descărcarea gestiunii	%	371		8.133.500
				607		4.785.431	
				378		1.881.372	
				4428		1.466.697	
22.	31.03.1999	NC 5	Descărcarea gestiunii	%	371 / 01		694.000
				607 / 01		488.299	
				378 / 01		136.926	
				4428 / 01		68.775	
23.	31.03.1999	NC 5	Înregistrări TVA 22%	4427	%	1.466.697	
					4426		1.325.893
					4423		140.804
				4423	4424	140.804	140.804

1	2	3	4	5	6	7	8
24.	31.03.1999	NC 5	Înregistrări TVA 11%	4427 / 01	%	68.775	
					4426 / 01		53.712
					4423		15.063
				4423	4424	15.063	15.063
25.	31.03.1999	NC 6	Închiderea conturilor de cheltuieli	121	%	6.902.534	
					6012		765.461
					604		26.393
					627		40.300
					641		350.000
					621		300.000
					6451		122.150
					6452		17.500
					6458		3.500
					635		3.500
					607		4.785.431
					607 / 01		488.299
26.	31.03.1999	NC 6	Închiderea conturilor de venituri	%	121		7.292.407
				707		6.666.803	
				707 / 01		625.225	
				766		379	
			TOTAL 31 MARTIE 1999			**54.348.298**	**54.348.298**

* Nota contabilă

b) Se face înregistrarea sistematică a operaţiilor economico-financiare în Registrul Carte – Mare (în două variante), astfel :

b 1 - REGISTRUL CARTEA MARE
(Varianta I)

1012 „CAPITAL SUBSCRIS VĂRSAT“

D	C
	2.000.000 SI
	2.000.000 SF

106 „REZERVE“

D	C
	300.000 SI
	300.000 SF

118 „ ALTE FONDURI“

D	C
	1.464.128 SI
	1.464.128 SF

118.01

D	C
	1.464.128 SI
	1.464.128 SF

121 „PROFIT ŞI PIERDERE“

D		C	
SI	11.010.613	9.933.464	**SI**
(6012,604, 621,627, 641,6451, 6452,6458 635,607, 607.01)	6.902.534	7.292.407	(707,707.01, 766)
RD	6.902.534	7.292.407	RC
TSD	17.913.147	17.225.871	TSC
SF	687.276		

321 „OBIECTE DE INVENTAR“

D		C
SI	520.000	
SF	520.000	

322 „UZURA OBIECTELOR DE INVENTAR“

D	C
	520.000 SI
	520.000 SF

371 „MĂRFURI“

D		C	
SI	40.758.084	11.590.000	**SI**
(401,378, 4428)	8.591.900	8.133.500	(607,378, 4428)
RD	8.591.900	8.133.500	RC
TSD	49.349.984	19.723.500	TSC
SF	29.626.484		

371.01 „MĂRFURI (TVA 11 %)“

D		C	
SI	480.000	480.000	**SI**
(401, 378.01, 4428.01)	694.000	694.000	(607.01, 378.01, 4428.01)
RD	694.000	694.000	RC
TSD	1.174.000	1.174.000	TSC
SF =	0		

378 „DIFERENȚE DE PREȚ LA MĂRFURI“

D		C	
SI	2.754.548	9.654.380	**SI**
(371)	1.881.372	1.764.120 (371)	
RD	1.881.372	1.764.120 RC	
TSD	4.635.920	11.418.500 TSC	
		6.782.580	
SF	0		

378.01 „DIFERENȚE DE PREȚ LA MĂRFURI (TVA 11%)“

D		C	
SI	132.972	132.972	**SI**
(371.01)	136.926	136.926	(371.01)
RD	136.926	136.926	RC
TSD	269.898	269.898	TSC
SF	0		

401 „FURNIZORI“

D		C	
SI	9.847.891	10.314.873	**SI**
(5311)	6.981.687	5.278.421 (371)	
		1.161.255 (4426)	
		488.299 (371.01)	
		53.712 (4426.01)	
RD	6.981.687	6.981.687	RC
TSD	16.829.578	17.296.560	TSC
SF		466.982	

401.01 „FURNIZORI – COLABORATORI“

D		C	
SI	600.000	870.000	**SI**
(5311)	270.000	300.000	(621)
(444)	30.000		
RD	300.000	300.000	RC
TSD	900.000	1.170.000	TSC
SF		270.000	

421 „PERSONAL – RENUMERAȚII DATORATE“

D		C	
SI	714.000	1.018.500	**SI**
(5311)	304.500	350.000	(641)
(4312,4372 4311.01)	45.500		
RD	350.000	350.000	RC
TSD	1.064.000	1.368.500	TSC
SF		304.500	

4311 „CONTRIBUȚIA UNITĂȚII LA ASIGURĂRILE SOCIALE“

D		C	
SI	161.000	258.650	**SI**
(5121)	97.650	97.650	(6451)
RD	97.650	97.650	RC
TSD	258.650	356.300	TSC
SF		97.650	

4312 „CONTRIBUȚIA PERSONALULUI PENTRU PENSIA SUPLIMENTARĂ“

D		C	
SI	28.000	45.500	**SI**
(5121)	17.500	17.500	(421)
RD	17.500	17.500	RC
TSD	45.500	63.000	TSC
SF		17.500	

4371 „CONTRIBUȚIA UNITĂȚII LA FONDUL DE ȘOMAJ“

D		C	
SI	35.000	52.500	**SI**
(5121)	17.500	17.500	(6452)
RD	17.500	17.500	RC
TSD	52.500	70.000	TSC
SF		17.500	

4372 „CONTRIBUŢIA PERSONALULUI LA FONDUL DE ŞOMAJ“

D		C		
SI	7.000	10.500	**SI**	
(5121)	3.500	3.500	(421)	
RD	3.500	3.500	RC	
TSD	10.500	14.000	TSC	
SF		3.500		

441 „IMPOZITUL PE PROFIT“

D		C	
SI	35.000	52.500	**SI**
TSD	52.500	70.000	TSC
SF		17.500	

4423 „T V A DE PLATĂ“

D		C		
SI	88.271	88.271	**SI**	
(4423)	140.804	140.804	(4427)	
(4423)	15.063	15.063	(4427.01)	
RD	155867	155.867	RC	
TSD	244.138	244.138	TSC	
SF	0			

4424 „T V A DE RECUPERAT“

D		C	
SI	2.859.403	240.219	**SI**
		140.804	(4423)
		15.063	(4423)
RD		155.867	RC
TSD	2.859.403	396.086	TSC
SF	2.463.317		

4426 „T V A DEDUCTIBIL“

D		C		
SI	1.864.409	1.864.409	**SI**	
(5311)	158.831	1.325.893	(4427)	
(5311)	5.807			
(401)	1.161.255			
RD	1.325.893	1.325.893	RC	
TSD	3.190.302	3.190.302	TSC	
SF	0			

4426.01 „T V A DEDUCTIBIL 11%“

D		C	
SI	35.000	32.940	**SI**
(401)	53.712	53.712	(4427.01)
RD	53.712	53.712	RC
TSD	86.652	86.652	TSC
SF	0		

4427 „T V A COLECTAT“

D		C		
SI	2.090.000	2.090.000	**SI**	
(4426, 4423)	1.466.697	1.466.697	(5311)	
RD	1.466.697	1.466.697	RC	
TSD	3.556.697	3.556.697	TSC	
SF	0			

4427.01 „T V A COLECTAT 11%“

D		C	
SI	47.568	47.568	**SI**
(4426.01, 4423	68.775	68.775	(5311)
RD	68.775	68.775	RC
TSD	116.343	116.343	TSC
SF	0		

4428 „T V A NEEXIGIBIL“

D		C		
SI	2.090.000	7.349.817	**SI**	
(371)	1.466.697	1.549.359	(371)	
RD	1.466.697	1.549.359	RC	
TSD	3.556.697	8.899.176	TSC	
SF		5.342.479		

4428.01 „T V A NEEXIGIBIL 11%“

D		C	
SI	47.568	47.568	**SI**
	68.775	68.775	(4427.01)
RD	68.775	68.775	RC
TSD	116.343	116.343	TSC
SF	0		

444 „IMPOZITUL PE SALARII“

D		C	
SI	71.460	80.460	**SI**
(4311.01)	21.000	30.000	(401.01)
RD	21.000	30.000	RC
TSD	92.460	110.460	TSC
SF		18.000	

446 „ALTE IMPOZITE,TAXE ŞI VĂRSĂMINTE ASIMILATE“

D		C	
SI	47.568	47.568	**SI**
TSD	116.343	116.343	TSC
SF	0		

447 „FONDURI SPECIALE – TAXE ŞI VĂRSĂMINTE ASIMILATE“

D		C	
SI	44.865	97.979	**SI**
(5121)	7.000	3.500	(6458)
(5121)	46.114	3.500	(635)
RD	53.114	7.000	RC
TSD	97.979	104.979	TSC
SF		7.000	

455 „ASOCIAȚI – CONTURI CURENTE“

D		C	
		13.330.000	**SI**
		13.330.000	SF

5121 „CONTURI LA BĂNCI ÎN LEI“

D		C	
SI	956.735	865.517	**SI**
	300.000	299.564	
	379		
RD	300.379	299.564	RC
TSD	1.257.114	1.165.081	TSC
SF	92.033		

5187 DOBÂNZI DE ÎNCASAT“

D		C	
SI	1.032	1.032	**SI**
	379	379	
RD	379	379	RC
TSD	1.411	1.411	TSC
SF	0		

5311 „CASA ÎN LEI“

D		C		
SI	14.388.726	14.304.891	**SI**	
(707,4427)	8.133.500	8.512.679	(401,421,	
(707.01, 4427.01)	694.000		401.01,6012 4426,604,	

581 „VIRAMENTE INTERNE“

D		C	
SI	900.000	900.000	**SI**
(5311)	300.000	300.000	(5121)
RD	300.000	300.000	RC

			4426)
			500.000 (581)
	RD	8.827.500	8.812.679 RC
TSD		23.216.226	23.117.570 TSC
SF		98.656	

TSD		1.200.000	1.200.000 TSC
SF		0	

6012 „CHELTUIELI PRIVIND COMBUSTIBILII“

D		C	
SI	745.537	745.537	**SI**
(5311)	765.461	765.461	(121)
	RD 765.461	765.461	RC
TSD	1.510.998	1.510.998	TSC
SF	0		

604 „CHELTUIELI PRIVIND MATERIALE NESTOCATE“

D		C	
(5311)	26.393	26.393	(121)
TSD	26.393	26.393	TSC
SF	0		

607 „CHELTUIELI PRIVIND MĂRFURILE“

D		C	
SI	6.745.452	6.745.452	**SI**
	4.785.431	4.785.431	
	RD 4.785.431	4.785.431	RC
TSD	11.530.883	11.530.883	TSC
SF	0		

607.01„CHELTUIELI PRIVIND MĂRFURILE“

D		C	
SI	299.460	299.460	**SI**
	488.299	488.299	
RD	488.299	488.299	RC
TSD	787.759	787.759	TSC
SF	0		

621 „CHELTUIELI CU COLABORATORII“

D		C	
SI	600.000	600.000	**SI**
(401.01)	300.000	300.000	(121)
	RD 300.000	300.000	RC
TSD	900.000	900.000	TSC
SF	0		

627 „CHELTUIELI CU SERVICIILE BANCARE ŞI ASIMILATE“

D		C	
SI	97.900	97.900	SI
(5121)	40.300	40.300	(121)
RD	40.300	40.300	RC
TSD	138.200	138.200	TSC
SF	0		

635 „CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE,TAXE ŞI VĂRSĂMINTE ASIMILATE“

D		C	
SI	1.553.114	1.553.114	**SI**
(447)	3.500	3.500	(121)
RD	3.500	3.500	RC
TSD	1.556.614	1.556.614	TSC
SF	0		

641 „CHELTUIELI CU RENUMERAȚIILE PERSONALULUI “

D		C	
SI	700.000	700.000	SI
(421)	350.000	350.000	(121)
RD	350.000	350.000	RC
TSD	1.050.000	1.050.000	TSC
SF	0		

6451 „CHELTUIELI PRIVIND CONTRIBUŢIA UNITĂŢII LA ASIGURĂRILE SOCIALE“

D		C		
SI	227.150	227.150	**SI**	
(4311)	97.650	122.150	(121)	
(4311.02)	24.500			
RD	122.150	122.150	RC	
TSD	349.300	349.300	TSC	
SF	0			

6452 „CHELTUIELI PRIVIND CONTRIBUŢIA UNITĂŢII LA AJUTORUL DE ŞOMAJ“

D		C		
SI	35.000	35.000	SI	
(4371)	17.500	17.500	(121)	
RD	17.500	17.500	RC	
TSD	52.500	52.500	TSC	
SF	0			

6458 „CHELTUIELI PRIVIND ASIGURĂRILE ŞI PROTECŢIA SOCIALĂ“

D		C		
SI	7.000	7.000	**SI**	
(447)	3.500	3.500	(121)	
RD	3.500	3.500	RC	
TSD	10.500	10.500	TSC	
SF	0			

707 „VENITURI DIN VÂNZAREA MĂRFURILOR“

D		C		
SI	9.500.000	9.500.000	SI	
(121)	6.666.803	6.666.803	(5311)	
RD	6.666.803	6.666.803	RC	
TSD	16.166.803	16.166.803	TSC	
SF	0			

707.01 „VENITURI DIN VÂNZAREA MĂRFURILOR (TVA 11%)“

D		C		
SI	432.432	432.432	**SI**	
(121)	625.225	625.225	(5311)	
RD	625.225	625.225	RC	
TSD	1.057.657	1.057.657	TSC	
SF	0			

766 „VENITURI DIN DOBÂNZI“

D		C		
SI	1.032	1.032	SI	
(121)	379	379	(5187)	
RD	379	379	RC	
TSD	1411	1.411	TSC	
SF	0			

b 2 - REGISTRUL CARTE MARE
(Varianta a II-a)

1. „ CAPITAL SUBSCRIS“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial		2.000.000
31.03 Sold final creditor	2.000.000	
	2.000.000	2.000.000

2. „REZERVE“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial		300.000
31.03 Sold final creditor	300.000	
	300.000	300.000

3. „ALTE FONDURI“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial		1.464.128
31.03 Sold final creditor	1.464.128	
	1.464.128	1.464.128

4. „ALTE FONDURI“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial		2.475.947
31.03 Sold final creditor	2.475.947	
	2.475.947	2.475.947

5. „PROFIT ªI PIERDERE“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	11.010.613	9.933.464
31.03 Cheltuieli privind combustibilii	765.461	
31.03 Cheltuieli privind materialele nestocate	26.393	
31.03 Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate	40.300	
31.03 Cheltuieli cu renumeraţiile personalului	350.000	
31.03 Cheltuieli cu colaboratorii	300.000	
31.03 Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale	122.150	
31.03 Cheltuieli privind contribuţia unităţii la ajutorul de şomaj	17.500	
31.03 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială	3.500	
31.03 Cheltuieli cu alte impozite şi vărsăminte asimilate	3.500	
31.03 Cheltuieli privind mărfurile	4.785.431	
31.03 Cheltuieli privind mărfurile (TVA 11%)	488.299	
31.03 Venituri din vânzarea mărfurilor		6.666.803
31.03 Venituri din vânzarea mărfurilor (TVA 11%)		625.225
31.03 Venituri din dobânzi		379
31.03 Sold final debitor		687.276
	17.913.147	17.913.147

6. „OBIECTE DE INVENTAR“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	520.000	
31.03 Sold final debitor		520.000
	520.000	520.000

7. „UZURA OBIECTELOR DE INVENTAR“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	520.000	
31.03 Sold final debitor		520.000
	520.000	520.000

8. „MĂRFURI“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold inițial	40.758.084	
31.03 Furnizori	5.278.421	
31.03 Diferențe de preț la mărfuri	1.764.120	
31.03 TVA neexigibil	1.549.359	
31.03 Cheltuieli privind mărfurile		4.785.431
31.03 Diferențe de preț la mărfuri		1.881.372
31.03 TVA neexigibil		1.466.697
31.03 Sold final debitor		29.626.484
	49.349.984	49.349.984

9. „MĂRFURI (TVA 11%)“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold inițial	480.000	480.000
31.03 Furnizori	488.299	
31.03 Diferențe de preț la mărfuri (TVA 11%)	136.926	
31.03 TVA neexigibil (TVA 11%)	68.775	
31.03 Cheltuieli privind mărfurile (TVA 11%)		488.299
31.03 Diferențe de preț la mărfuri (TVA 11%)		136.926
31.03 TVA neexigibil (11%)		68.775
31.03 Sold final	-	-
	1.174.000	1.174.000

10. „DIFERENȚE DE PREȚ LA MĂRFURI“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold inițial	2.754.548	9.654.380
31.03 Mărfuri	1.881.372	
31.03 Mărfuri		1.764.120
31.03 Sold final creditor	6.782.580	
	11.418.500	11.418.500

11. „DIFERENȚE DE PREȚ LA MĂRFURI –TVA 11%

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold inițial	132.972	132.972
31.03 Mărfuri (TVA 11%)	136.926	
31.03 Mărfuri (TVA 11%)		136.926
31.03 Sold final	-	-
	269.898	269.898

12. „FURNIZORI“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold inițial	9.847.891	10.314.873
31.03 Casa în lei	6.891.687	
31.03 Mărfuri		5.278.421
31.03 TVA deductibil		1.161.255
31.03 Mărfuri (TVA 11%)		488.299
31.03 TVA deductibil (11%)		53.712
31.03 Sold final creditor	466.982	
	17.296.560	17.296.560

13. „FURNIZORI

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold inițial	600.000	870.000
31.03 Casa în lei	270.000	
31.03 Impozit salarii	30.000	
31.03 Cheltuieli cu colaboratorii		300.000
31.03 Sold final creditor	270.000	
	1.170.000	1.170.000

14. „PERSONAL – RENUMERAȚII DATORATE“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold inițial	714.000	1.018.500
31.03 Casa în lei	304.500	
31.03 Cheltuieli cu renumerațiile personalului		350.000
31.03 Contribuția personalului pentru pensia suplimentară	17.500	
31.03 Contribuția personalului la fondul de șomaj	3.500	
31.03 Contribuția unității la asigurările sociale	24.500	
31.03 Sold final creditor	304.500	
	1.368.500	1.368.500

15. „CONTRIBUȚIA UNITĂȚII LA ASIGURĂRILE SOCIALE“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold inițial	161.000	258.650
31.03 Conturi la bănci în lei		97.650
31.03 Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale	97.650	
31.03 Sold final creditor	97.650	
	356.300	356.300

16. „CASS 5% SALARIAȚI“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold inițial	78.000	123.500
31.03 Conturi la bănci în lei	45.500	
31.03 Personal – renumerații datorate		24.500
31.03 Impozitul pe salarii		21.000
31.03 Sold final creditor	45.500	
	169.000	169.000

17. „CASS 5% UNITATE

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold inițial	42.000	66.500
31.03 Conturi la bănci în lei	24.500	
31.03 Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale		24.500
31.03 Sold final creditor	24.500	
	91.000	91.000

18. „CONTRIBUȚIA PERSONALULUI PENTRU PENSIA SUPLIMENTARĂ“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold inițial	28.000	45.500
31.03 Conturi la bănci în lei	17.500	
31.03 Personal – renumerații datorate		17.500
31.03 Sold final creditor	17.500	
	63.000	63.000

19. „CONTRIBUȚIA UNITĂȚII LA FONDUL DE ȘOMAJ“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold inițial	35.000	52.500
31.03 Conturi la bănci în lei	17.500	
31.03 Cheltuieli privind contribuția unității la ajutorul de șomaj		17.500
31.03 Sold final creditor	17.500	
	70.000	70.000

20. „ CONTRIBUŢIA PERSONALULUI LA FONDUL DE ŞOMAJ“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	7.000	10.500
31.03 Conturi la bănci în lei	3.500	
31.03 Personal – renumeraţii datorate		3.500
31.03 Sold final creditor	3.500	
	14.000	14.000

21. „IMPOZITUL PE PROFIT“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	347.752	347.752
31.03 Sold final	-	-
	347.752	347.752

22. „TVA DE PLATĂ“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	88.271	88.271
31.03 TVA colectat		140.804
31.03 TVA de recuperat	140.804	
31.03 TVA colectat (11%)		15.063
31.03 TVA de recuperat (11%)	15.063	
31.03 Sold final	-	-
	244.138	244.138

23. „TVA DE RECUPERAT“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	2.859.403	240.219
31.03 TVA de plată		140.804
31.03 TVA de plată		15.063
31.03 Sold final		2.463.317
	2.859.403	2.859.403

24. „TVA DEDUCTIBIL“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	1.864.409	1.864.409
31.03 Casa în lei	158.831	
31.03 Casa în lei	5.807	
31.03 Furnizori	1.161.255	
31.03 TVA colectată		1.325.893
31.03 Sold final	-	-
	3.190.302	3.190.302

25. „TVA DEDUCTIBILĂ 11%“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	32.940	32.940
31.03 TVA colectată 11%		53.712
31.03 Furnizori	53.712	
31.03 Sold final	-	-
	86.652	86.652

26. „TVA COLECTATĂ“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	2.090.000	2.090.000
31.03 Casa în lei		1.466.694
31.03 TVA deductibilă	1.325.893	
31.03 TVA de plată	140.804	
31.03 Sold final	-	-
	3.556.697	3.556.697

27. „TVA COLECTATĂ 11%“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold inițial	47.568	
31.03 Mărfuri (TVA 11%)		47.568
31.03 Mărfuri (TVA 11%)	68.775	
31.03 Sold final		68.775
	-	-
	116.343	116.343

28. „TVA NEEXIGIBILĂ“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold inițial	2.090.000	
31.03 Mărfuri		7.349.817
31.03 Mărfuri	1.466.697	
31.03 Sold final	5.342.479	1.549.359
	8.899.176	8.899.176

29. „TVA NEEXIGIBILĂ 11%“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold inițial	47.568	
31.03 Mărfuri (TVA 11%)		47.568
31.03 Mărfuri (TVA 11%)	68.775	
31.03 Sold final		68.775
	-	-
	116.343	116.343

30. „IMPOZITUL PE SALARII“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold inițial	71.460	
31.03 Furnizori - colaboratori		80.460
31.03 CASS 5% salariați	21.000	30.000
31.03 Sold final	18.000	
	110.460	110.460

31. „ALTE IMPOZITE,TAXE ŞI VÂRSĂMINTE ASIMILATE“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold inițial	1.500.000	
31.03 Sold final	-	1.500.000
	1.500.000	1.500.000

32. „FONDURI SPECIALE – TAXE ŞI VÂRSĂMINTE ASIMILATE“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold inițial	44.865	
31.03 Conturi la bănci în lei	7.000	
31.03 Conturi la bănci în lei	46.114	
31.03 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială		3.500
31.03 Cheltuieli cu alte impozite,taxe, vârsăminte asimilate		3.500
31.03 Sold final creditor	7.000	
	104.979	104.979

33. „ASOCIAȚI – CONTURI CURENTE“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold inițial		13.330.000
31.03 Sold final debitor	13.330.000	
	13.330.000	13.330.000

34. „CONTURI LA BĂNCI ÎN LEI“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold inițial	956.735	865.517

31.03 Vârsăminte interne	300.000	
31.03 Dobânzi de încasat	379	
31.03 Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate		40.300
31.03 Contribuţia unităţii la asigurările sociale		97.650
31.03 Fonduri speciale – taxe şi vârsăminte asimilate		7.000
31.03 Contribuţia unităţii la fondul de şomaj		17.500
31.03 Contribuţia personalului la fondul de şomaj		3.500
31.03 Fonduri speciale – taxe şi vârsăminte asimilate		46.114
31.03 CASS 5% salariaţi		45.500
31.03 CASS 5% unitate		24.500
31.03 Contribuţia personalului pentru pensie suplimentară		17.500
31.03 Sold final debitor		92.033
	1.257.114	1.257.114

35. „DOBÂNZI DE ÎNCASAT“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	1.032	1.032
31.03 Venituri din dobânzi	379	
31.03 Conturi la bănci în lei		379
31.03 Sold final creditor	-	-
	1.411	1.411

36. „CASA ÎN LEI“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	14.388.726	14.304.891
31.03 Venituri din vânzarea mărfurilor	6.666.803	
31.03 TVA colectată	1.466.697	
31.03 Venituri din vânzarea mărfurilor (TVA 11%)	625.225	
31.03 TVA colectată (TVA 11%)	68.775	
31.03 Furnizori		6.981.687
31.03 Personal – renumeraţii datorate		304.500
31.03 Furnizori colaboratori		270.000
31.03 Cheltuieli privind combustibilii		765.461
31.03 TVA deductibilă		158.831
31.03 Cheltuieli privind materialele nestocate		26.393
31.03 TVA deductibilă		5.807
31.03 Viramente interne		300.000
31.03 Sold final debitor		98.656
	23.216.226	23.216.226

37. „ VIRAMENTE INTERNE “

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	900.000	900.000
31.03 Casa în lei	300.000	
31.03 Conturi la bănci în lei		300.000
31.03 Sold iniţial	-	-
	1.200.000	1.200.000

38. „ CHELTUIELI PRIVIND COMBUSTIBILII “

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	745.537	745.537
31.03 Casa în lei	765.461	
31.03 Profit şi pierdere		765.461
31.03 Sold final	-	-
	1.510.998	1.510.998

39. „ CHELTUIELI PRIVIND MATERIALELE NESTOCATE “

	DEBIT	CREDIT
31.03 Casa în lei	26.393	
31.03 Profit şi pierdere		26.393
31.03 Sold fianl	-	-
	26.393	26.393

40. „ CHELTUIELI PRIVIND MĂRFURILE “

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	6.745.452	6.745.452
31.03 Mărfuri	4.785.431	
31.03 Profit şi pierdere		4.785.431
31.03 Sold final	-	-
	11.530.883	11.530.883

41. „CHELTUIELI PRIVIND MĂRFURILE (TVA 11 %) “

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	299.460	299.460
31.03 Mărfuri (TVA 11%)	488.299	
31.03 Profit şi pierdere		488.299
31.03 Sold final	-	-
	787.759	787.759

42. „CHELTUIELI CU COLABORATORII“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	600.000	600.000
31.03 Furnizori - colaboratori	300.000	
31.03 Profit şi pierdere		300.000
31.03 Sold final	-	-
	900.000	900.000

43. „CHELTUIELI CU SERVICII BANCARE ŞI ASIMILATE“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	97.900	97.900
31.03 Conturi la bănci în lei	40.300	
31.03 Profit şi pierdere		40.300
31.03 Sold final	-	-
	138.200	138.200

44. „CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ŞI VÂRSĂMINTE ASIMILATE“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	1.553.114	1.553.114
31.03 Fonduri speciale – taxe şi vârsăminte asimilate	3.500	
31.03 Profit şi pierdere		3.500
31.03 Sold final	-	-
	1.556.614	1.556.614

45. „CHELTUIELI CU RENUMERAŢII PERSONAL“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	700.000	700.000
31.03 Personal – renumeraţii datorate	350.000	
31.03 Profit şi pierdere		350.000
31.03 Sold final	-	-
	1.050.000	1.050.000

46. „CHELTUIELI PRIVIND CONTRIBUŢIA UNITĂŢII LA ASIGURĂRILE SOCIALE“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	227.150	227.150
31.03 CASS 5% salariaţi	97.650	
31.03 CASS 5% unitate	24.500	
31.03 Profit şi pierdere		122.150
31.03 Sold final	-	-
	349.300	349.300

47. „CHELTUIELI PRIVIND CONTRIBUŢIA UNITĂŢII LA AJUTORUL DE ŞOMAJ“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	35.000	35.000
31.03 Contribuţia unităţii la ajutorul de şomaj	17.500	
31.03 Profit şi pierdere		17.500
31.03 Sold final	-	-
	52.500	52.500

48. „ALTE CHELTUIELI PRIVIND ASIGURĂRILE ŞI PROTECŢIA SOCIALĂ“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	7.000	7.000
31.03 Fonduri speciale – taxe şi vârsăminte asimilate	3.500	
31.03 Profit şi pierdere		3.500
31.03 Sold final	-	-
	10.500	10.500

48. „VENITURI DIN VÂNZĂRI DE MĂRFURI“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	9.500.000	9.500.000
31.03 Casa în lei		6.666.803
31.03 Profit şi pierdere	6.666.803	
31.03 Sold final	-	-
	16.166.803	16.166.803

47. „CHELTUIELI PRIVIND CONTRIBUŢIA UNITĂŢII LA AJUTORUL DE ŞOMAJ“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	35.000	35.000
31.03 Contribuţia unităţii la ajutorul de şomaj	17.500	
31.03 Profit şi pierdere		17.500
31.03 Sold final	-	-
	52.500	52.500

50. „VENITURI DIN VÂNZĂRI DE MĂRFURI (TVA 11%)

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	432.432	432.432
31.03 Casa în lei	625.225	
31.03 Profit şi pierdere		625.225
31.03 Sold final	-	-
	1.057.657	1.057.657

51. „VENITURI DIN DOBÂNZI“

	DEBIT	CREDIT
28.02 Sold iniţial	1.032	1.032
31.03 Dobânzi de încasat		379
31.03 Profit şi pierdere	379	
31.03 Sold final	-	-
	1.411	1.411

c/ - BALANŢA DE VERIFICARE a conturilor analitice cu patru serii de egalităţi

CONT	EXPLICAŢII	SOLD INIŢIAL		RULAJ	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	
1012 .	Capital subscris vărsat	0.00	2,000,000.00		0.00
106 .	Rezerve	0.00	300,000.00		0.00
118 .	Alte fonduri	0.00	1,464,128.00		0.00
118 . 01		0.00	2,475,947.00		0.00
121 .	Profit şi pierdere	11,010,613.00	9,933,464.00	6,902,534.00	
321 .	Obiecte de inventar	520,000.00	0.00		0.00
322 .	Uzura obiectelor de inventar	0.00	520,000.00		0.00
371 .	Mărfuri	40,758,084.00	11,590,000.00	8,591,900.00	
371 . 01		480,000.00	480,000.00		694,000.00
378 .	Diferenţe de preţ la mărfuri	2,754,548.00	9,654,380.00	1,881,372.00	
378 . 01		132,972.00	132,972.00		136,926.00
401 .	Furnizori	9,847,891.00	10,314,873.00	6,981,687.00	
401 . 01	Furnizori - colaboratori	600,000.00	870,000.00		300,000.00
421 .	Personal - remuneraţii datorate	714,000.00	1,018,500.00		350,000.00
4311 .	Contrib. unit. la asigur. sociale	161,000.00	258,650.00		97,650.00
4311 . 01	CASS 5 % salariaţi	78,000.00	123,500.00		45,500.00
4311 . 02	CASS 5 % unitate	42,000.00	66,500.00		24,500.00
4312 .	Contrib. pers. pt. pensie supl.	28,000.00	45,500.00		17,500.00
4371 .	Contr. unit. la fond. şomaj	35,000.00	52,500.00		17,500.00
4372 .	Contr. personalului fond. şomaj	7,000.00	10,500.00		3,500.00
441 .	Impozitul pe profit	347,752.00	347,752.00		0.00
4423 .	TVA de plată	88,271.00	88,271.00		155,867.00
4424 .	TVA de recuperat	2,859,403.00	240,219.00		0.00
4426 .	TVA deductibilă	1,864,409.00	1,864,409.00	1,325,893.00	
4426 . 01		32,940.00	32,940.00		53,712.00
4427 .	TVA colectată	2,090,000.00	2,090,000.00	1,466,697.00	
4427 . 01		47,568.00	47,568.00		68,775.00
4428 .	TVA neexigibilă	2,090,000.00	7,349,817.00	1,466,697.00	
4428 .01		47,568.00	47,568.00		68,775.00
444 .	Impozitul pe salarii	71,460.00	80,460.00		21,000.00
446 .	Alte imp., taxe şi vărsăm. asimil.	1,500,000.00	1,500,000.00		0.00
447 .	Fond. spec.- taxe şi vărsăm. asimil.	44,865.00	97,979.00		53,114.00
455 .	Asociaţi - conturi curente	0.00	13,330,000.00		0.00
5121 .	Conturi la bănci în lei	956,735.00	865,517.00	300,379.00	
5187 .	Dobânzi de încasat	1,032.00	1,032.00		379.00
5311 .	Casa în lei	14,388,726.00	14,304,891.00	8,827,500.00	
581 .	Viramente interne	900,000.00	900,000.00		300,000.00
6012 .	Cheltuieli priv. combustibilii	745,537.00	745,537.00	765,461.00	
604 .	Chelt. priv. material. nestocate	0.00	0.00		26,393.00
607 .	Cheltuieli privind mărfurile	6,745,452.00	6,745,452.00	4,785,431.00	
607 . 01		299,460.00	299,460.00		488,299.00
621 .	Cheltuieli cu colaboratorii	600,000.00	600,000.00	300,000.00	
627 .	Chelt. serv. banc. şi asimilate	97,900.00	97,900.00		40,300.00
635 .	Chelt. alte imp. taxe, vărsăm. asimil.	1,553,114.00	1,553,114.00		3,500.00
641 .	Chelt. cu remuner. personalului	700,000.00	700,000.00		350,000.00
6451 .	Chelt. priv. contr. unit. asig. soc.	227,150.00	227,150.00		122,150.00
6452 .	Chelt. priv. contr. unit. aj. şomaj	35,000.00	35,000.00		17,500.00
6458 .	Alte chelt. priv. asig. şi prot. soc.	7,000.00	7,000.00		3,500.00
707 .	Venituri din vânzări de mărfuri	9,500,000.00	9,500,000.00	6,666,803.00	
707 . 01		432,432.00	432,432.00		625,225.00
766 .	Venituri din dobânzi	1,032.00	1,032.00		379.00
	T O T A L	115,443,914.00	115,443,914.00	54,348,298.00	

CURENT		TOTAL SUME	SOLD FINAL	
CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
0.00	0.00	2,000,000.00		2,000,000.00
0.00	0.00	300,000.00		300,000.00
0.00	0.00	1,464,128.00		1,464,128.00
0.00	0.00	2,475,947.00		2,475,947.00
7,292,407.00	17,913,147.00	17,225,871.00	687,276.00	
0.00	520,000.00	0.00	520,000.00	
0.00	0.00	520,000.00		520,000.00
8,133,500.00	49,349,984.00	19,723,500.00	29,626,484.00	
694,000.00	1,174,000.00	1,174,000.00		0.00
1,764,120.00	4,635,920.00	11,418,500.00		6,782,580.00
136,926.00	269,898.00	269,898.00		0.00
6,981,687.00	16,829,578.00	17,296,560.00		466,982.00
300,000.00	900,000.00	1,170,000.00		270,000.00
350,000.00	1,064,000.00	1,368,500.00		304,500.00
97,650.00	258,650.00	356,300.00		97,650.00
45,500.00	123,500.00	169,000.00		45,500.00
24,500.00	66,500.00	91,000.00		24,500.00
17,500.00	45,500.00	63,000.00		17,500.00
17,500.00	52,500.00	70,000.00		17,500.00
3,500.00	10,500.00	14,000.00		3,500.00
0.00	347,752.00	347,752.00		0.00
155,867.00	244,138.00	244,138.00		0.00
155,867.00	2,859,403.00	396,086.00	2,463,317.00	
1,325,893.00	3,190,302.00	3,190,302.00		0.00
53,712.00	86,652.00	86,652.00		0.00
1,466,697.00	3,556,697.00	3,556,697.00		0.00
68,775.00	116,343.00	116,343.00		0.00
1,549,359.00	3,556,697.00	8,899,176.00		5,342,479.00
68,775.00	116,343.00	116,343.00		0.00
30,000.00	92,460.00	110,460.00		18,000.00
0.00	1,500,000.00	1,500,000.00		0.00
7,000.00	97,979.00	104,979.00		7,000.00
0.00	0.00	13,330,000.00		13,330,000.00
299,564.00	1,257,114.00	1,165,081.00	92,033.00	
379.00	1,411.00	1,411.00		0.00
8,812,679.00	23,216,226.00	23,117,570.00	98,656.00	
300,000.00	1,200,000.00	1,200,000.00		0.00
765,461.00	1,510,998.00	1,510,998.00		0.00
26,393.00	26,393.00	26,393.00		0.00
4,785,431.00	11,530,883.00	11,530,883.00		0.00
488,299.00	787,759.00	787,759.00		0.00
300,000.00	900,000.00	900,000.00		0.00
40,300.00	138,200.00	138,200.00		0.00
3,500.00	1,556,614.00	1,556,614.00		0.00
350,000.00	1,050,000.00	1,050,000.00		0.00
122,150.00	349,300.00	349,300.00		0.00
17,500.00	52,500.00	52,500.00		0.00
3,500.00	10,500.00	10,500.00		0.00
6,666,803.00	16,166,803.00	16,166,803.00		0.00
625,225.00	1,057,657.00	1,057,657.00		0.00
379.00	1,411.00	1,411.00		0.00
54,348,298.00	169,792,212.00	169,792,212.00	33,487,766.00	33,487,766.00

Capitolul VI

DOCUMENTELE CONTABILE ŞI TEHNICILE DE ÎNREGISTRARE CONTABILĂ

VI.1. Documentele contabile

Contabilitatea, ca ştiinţă şi practică economică, este specializată în reflectarea şi cunoaşterea situaţiei nete a patrimoniului, a situaţiei financiare şi a rezultatelor obţinute .

După cum s-a putut observa, contabilitatea realizează întregul flux de informaţii privind ***perioadele de gestiune***, reflectate în mod separat (lunile calendaristice) şi ***exerciţiul economico – financiar***, în ansamblul său (anul calendaristic) .

De regulă, realizarea fluxului de informaţii contabile curente presupune parcurgerea mai multor etape, dintre care cele mai importante sunt :

- consemnarea şi culegerea datelor cu privire la operaţiile economico – financiare, care au loc în cursul unei perioade de gestiune ;
- analiza şi prelucrarea datelor obţinute, în vederea înregistrării lor în contabilitate (contabilizarea datelor) ;
- contabilizarea, respectiv înregistrarea efectivă a datelor în contabilitate. Contabilizarea constituie prima etapă de realizare a fluxului curent de informaţii contabile şi presupune culegerea datelor primare privind operaţiunile economico – financiare, care au loc în cursul unei perioade de gestiune şi consemnarea lor în ***documente*** (acte scrise), în etalon bănesc şi uneori natural, în ordinea cronologică, respectiv în momentul şi locul efectuării lor .

Documentele în care se consemnează aceste operaţii se numesc ***documente contabile primare*** şi sunt acte scrise, în care se consemnează operaţiile economico – financiare, în ordinea efectuării lor, constituind baza legală (juridică) a efectuării operaţiilor respective şi, totodată, stau la baza înregistrării acestor operaţii în contabilitate .

Documentele contabile primare permit controlul asupra realităţii operaţiilor economico – financiare realizate, al respectării disciplinei financiar contabile, de către agenţii economici, stabilirea răspunderii materiale privind gestionarea patrimoniului etc .

De asemenea, documentele contabile primare constituie suportul material pentru analiza, prelucrarea şi contabilizarea datelor, din acest punct de vedere, documentele primare fiind cunoscute şi sub numele de ***purtători de date sau informaţii primare*** .

În principiu, organizarea activităţii de culegere a datelor presupune a se determina următoarele aspecte ale procesului de evidenţă :

- nomenclatura, conţinutul şi forma documentelor ;
- procedeele de completare şi factorii responsabili ;
- fluxurile şi circuitele pe care documentele contabile urmează să le parcurgă ;
- factorii responsabili pentru verificarea documentelor etc .

Ca nomenclatură, ***documentele contabile primare*** sunt variate, ca de altfel şi operaţiile economico-financiare pe care le reflectă, şi cuprind date cu privire la efectuarea acestor

operaţii, justificând realitatea lor, în orice împrejurare, fapt pentru care documentele primare se mai numesc şi ***documente contabile justificative,*** ele stând la baza prelucrării şi contabilizării datelor, al calculării unor indicatori, în mărimi efective, cum ar fi :

- facturile pentru mărfurile aprovizionate sau vândute ;
- extrasele de cont pentru încasările şi plăţile prin bancă ;
- chitanţele pentru operaţiunile cu numerar ;
- bonurile pentru consumul de materiale etc .

Documentele justificative , în funcţie de structura formularelor aprobate, cuprind următoarele elemente :

- denumirea documentului ;
- denumirea şi sediul unităţii patrimoniale care întocmeşte documentul ;
- numărul documentului şi data întocmirii acestuia ;
- menţionarea părţilor care participă la efectuarea operaţiei economico – financiare ;
- conţinutul operaţiei economico – financiare, iar atunci când este cazul, temeiul legal, în baza căruia s-a efectuat operaţia ;
- datele cantitative şi valorice, aferente operaţiei economico – financiare efectuate, ;
- numele şi prenumele, precum şi semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operaţiei economico – financiare, ale persoanelor cu atribuţii de control financiar preventiv şi ale persoanelor în drept, să aprobe operaţiile respective, după caz ;
- alte elemente care asigură o consemnare completă a operaţiilor economico – financiare, în documentele justificative .

Facem menţiunea că în conformitate cu prevederile Legii Contabilităţii nr. 82/1991, toţi agenţii economici şi în general persoanele juridice şi fizice, care au calitatea de comerciant (unităţi patrimoniale), au obligaţia să consemneze operaţiile economico – financiare, în momentul efectuării lor, în documentele justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fişe şi alte documente contabile .

De altfel, ***documentele contabile*** cuprind, în general, toţi purtătorii de informaţii, realizând următoarele :

- consemnarea (notarea) informaţiilor ;
- culegerea datelor ;
- prelucrarea datelor şi informaţiilor ;
- circulaţia datelor şi informaţiilor ;
- centralizarea şi sintetizarea datelor şi informaţiilor contabile ;
- păstrarea (arhivarea) datelor şi informaţiilor contabile .

Documentele contabile pot fi clasificate după mai multe criterii, astfel :

1. După modul de lucru şi de completare :
   - purtători de date manuali ;
   - purtărori de date tehnici .
2. Din punctul de vedere al reglementării conţinutului şi circuitului documentelor, acestea se împart în două categorii :
   - documente tipizate (formalizate) ;
   - documente netipizate .

a) Documentele tipizate sunt documente prevăzute în nomenclatorul documentelor financiar - contabile, în care conținutul, forma şi formatul acestora sunt prestabilite şi imprimate.

Acest tip de documente este impus de ***caracterul normat al contabilității***, care cere să se utilizeze, pentru consemnarea informațiilor, documente cu un conținut şi o structură obligatorie pentru toți agenții economici .

b) Documentele netipizate sunt documente contabile al căror conținut, formă şi format, nu sunt prestabilite şi imprimate, utilizarea lor fiind lăsată la latitudinea agenților economici, în funcție de complexitatea activității pe care o desfăşoară .

3. După rolul documentelor în cadrul circuitului economic şi al sistemului informațional pe care trebuie să-l reflecte, documentele contabile se grupează în trei categorii:

- documente contabile justificative ;
- docuemente contabile pentru înregistrări în contabilitate în conturi) ;
- documente de sinteză şi raportare contabilă .

A. ***Documentele justificative*** – aşa cum au fost prezentate deja, formează principala componentă a sistemului de documente din cadrul sistemului informațional contabil, cu ajutorul lor, asigurându-se consemnarea datelor legate de operațiile economico – financiare privind patrimoniul, îndeplinind în principal două funcții importante :

- funcția de informare (cunoaştere) ;
- funcția gestionară .

A_1 ***Funcția de informare*** constă în faptul că, prin documentele justificative, începe procesul de cunoaştere a patrimoniului, pentru ca, ulterior, prin alte procedee şi instrumente contabile, să se ajungă la forma finală a acestui proces, adică la întocmirea documentelor de sinteză contabilă, respectiv ***bilanțul contabil*** şi ***contul de rezultate***, în care se reflectă sintetic rezultatul tuturor operațiilor economico-financiare .

A_2. ***Funcția gestionară*** constă în faptul că, pe baza documentelor, se angajează drepturi şi obligații, respectiv, se stabilesc răspunderi privind gestionarea elementelor patrimoniale. Funcția gestionară devine foarte importantă atunci când apar nereguli, fiind ***probă în justiție*** .

După momentul şi cadrul de întocmire a documentelor justificative, acestea se grupează în două categorii, respectiv, :

- documente justificative primare ;
- documente justificative centralizatoare .

Documentele justificative primare sunt acele documente contabile care se întocmesc la locul şi în momentul efectuării operațiilor (facturi, chitanțe, bonuri de consum etc.).

Prin aceste caracteristici, documentele justificative primare realizează ***funcția gestionară***, adică prin aceste documente se stabilesc răspunderi şi obligații precise din partea persoanelor care gestionează aceste bunuri şi valori economice .

Documentele justificative centralizatoare sunt acele documente contabile în care se centralizează documentele primare de acelaşi fel, pentru simplificarea şi reducerea volumului de muncă (ex. Bonuri de consum pentru materiale consumabile).

Documentele contabile justificative sunt prevăzute în nomenclatorul de documente privind activitatea financiar – contabilă, unde sunt precizate şi unele elemente de conţinut şi structură a acestora, precum şi întocmirea lor .

Forma documentelor justificative primare trebuie obligatoriu respectată, nefiind permisă conceperea altor forme de documente .

De asemenea, eventualele erori ce pot să apară în documentele justificative primare se anulează în mod vizibil, prin corecturi în roşu. Trebuie să subliniem totodată faptul că nu sunt admise nici un fel de corecţii, la documentele privind operaţiile băneşti, în acest caz anulându-se documentul .

De asemenea, erorile din documentele care vin din afara sistemului, întreprinderii (de la alţi agenţi economici) şi care intră în sistemul propriu informaţional se rectifică numai prin acte scrise (adresă sau comunicare scrisă).

Înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazul în care furnizează toate informaţiile prevăzute în normele legale în vigoare .

Înscrisurile provenite din relaţiile de cumpărare a unor bunuri sau valori, de la persoane fizice, care nu au calitatea de comerciant, pot fi înregistrate în contabilitate numai în cazurile în care se face dovada intrării în gestiune a bunurilor respective .

În cazul în care documentele respective se referă la cheltuieli pentru prestări de servicii, efectuate de persoane fizice, pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, acestea trebuie să aibă la bază ***contracte sau convenţii***, întocmite în acest sens, în conformitate cu reglementările legale în vigoare .

Practica contabilă a impus şi o altfel de clasificare a documentelor contabile justificative, în care se au în vedere următoarele criterii :

- conţinutul şi rolul documentelor ;
- circuitul documentelor ;
- modul de întocmire ;
- regimul de folosire .

1. **Clasificarea documentelor contabile justificative, după conţinutul şi rolul documentelor :**

a) ***Documente de dispoziţie*** - prin care se dă o dispoziţie, în vederea executării unei operaţii patrimoniale :
- Dispoziţie de plată;
- Dispoziţie de livrare etc.

b) ***Documente de execuţie*** – prin care sunt consemnate operaţiile economico-financiare efectuate :
- Notă de recepţie – constatare diferenţe;
- Factură etc.

c) ***Documente combinate*** – prin care se dau dispoziţii şi totodată se consemnează execuţia :
- Bonul de lucru.

2. **Clasificarea documentelor justificative, din punctul de vedere al circuitului pe care îl parcurg :**

a) ***Documente interne*** – care au un circuit intern în cadrul unității patrimoniale :
- Bonuri de consum ;
- State de salarii etc.

b) ***Documente externe*** – folosite în raporturile unităților patrimoniale cu exteriorul (cu alți agenți economici) :
- Facturi ;
- Avize de însoțire ;
- Dispoziții de plată etc.

3. Clasificarea documentelor justificative, după modul de întocmire :

a) ***Documente primare singulare*** - în care se consemnează pentru prima dată, efectuarea unei singure operații economico-financiare :
- Bon de primire în consignații;
- Bon de consum etc.

b) ***Documente centralizatoare*** – care au rolul de a însuma mai multe documente singulare :
- Centralizatorul bonurilor de consum etc.

4. Clasificarea documentelor justificative, din punct de vedere al regimului de folosire :

a) ***Documente cu regim special (tipizate)*** – se folosesc conform dispozițiilor legale.

b) ***Documente fără regim special*** – care pot fi :
- tipizate ;
- netipizate .

Documentele justificative trebuie supuse unui sever proces de verificare, înaintea înregistrării lor în contabilitate, proces care cuprinde, de regulă, următoarele aspecte :
- verificarea formei documentului justificativ, adică dacă s-a folosit formularul corespunzător şi s-au respectat regulile de întocmire ;
- verificarea de final, adică dacă s-au respectat dispozițiile legale ;
- verificarea realității operațiilor consemnate ;
- verificarea necesității operațiilor consemnate ;
- verificarea altor aspecte privind respectarea normelor şi dispozițiilor legale .

B. Documentele contabile pentru înregistrarea în contabilitate cuprind acele documente sau formulare necesare înregistrării în contabilitate a operațiilor economico – financiare .

După scopul urmărit, aceste documente se grupează în două mari categorii:
- documente contabile de înregistrare cronologică;
- documente contabile de înregistrare sistematică .

B_1. Documentele contabile de înregistrare cronologică cuprind :
- Notele de contabilitate ;
- Registrul jurnal .

Facem mențiunea că, în conformitate cu legislația contabilă actuală, notele de contabilitate nu mai constituie un document contabil obligatoriu, funcțiile acestora fiind preluate de ***Registrul – jurnal,*** care este un document obligatoriu pentru agenții economici .

Registrul – jurnal este un document contabil obligatoriu, în care se înregistrează, prin articole contabile, în mod cronologic, operațiile patrimoniale, prin respectarea succesiunii documentelor, după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitatea patrimonială . Operațiile de aceeași natură, privind același loc de activitate, pot fi recapitulate într-un document centralizator, care stă la baza înregistrării în registrul jurnal. Registrul – jurnal se poate prezenta în două forme :

- Registru jurnal general ;
- Registre jurnal auxiliare, pentru operații patrimoniale de aceeași natură .

Principalele ***Registre jurnal auxiliare,*** care pot fi utilizate de agenții economici, sunt :

- Registru - jurnal privind aprovizionările ;
- Registru - jurnal privind vânzările ;
- Registru - jurnal privind trezoreria ;
- Registru - jurnal privind operațiile diverse .

Periodic, de regulă lunar, totalurile jurnalelor auxiliare se centralizează în Registrul – jurnal general .

Înregistrările operațiilor patrimoniale în Registrul-jurnal cuprind elemente referitoare la :

- felul, numărul şi data documentului justificativ ;
- sumele parțiale şi totale ;
- explicațiile operațiilor economico – financiare ;
- conturile debitoare şi creditoare, corespunzătoare operațiilor economico – financiare efectuate .

Principalele modele de Registru – jurnal, care s-au impus în practica contabilă, sunt :

- Registru – jurnal (cod: 14 – 1 – 1) ;
- Registru jurnal de încasări şi plăți (cod: 14.1.1a)

În fig. 23 şi fig. 24 sunt prezentate modelele celor două tipuri de Registru-jurnal .

Fig. nr. 23 - Registrul jurnal, cod 14 – 1 – 1

………………………………

(Unitatea)

REGISTRU JURNAL

Nr.pag………

Nr. crt.	Data înreg.	Documentul (felul,nr. data)	Explicaţii	Simbol conturi		Sume	
				Debi-toare	Credi-toare	Debi-toare	Credi-toare
1	2	3	4	5	6	7	8
			Report :	x	x		
			De reportat :				

Întocmit , Verificat ,

Fig. 24 - Registrul – jurnal , cod 14 – 1 – 1 / a

.....
(Unitatea)

REGISTRU JURNAL DE ÎNCASĂRI ŞI PLĂȚI

Nr. pagină .....

Nr. crt.	Data	Documentul (felul,nr.)	Felul operației (explicații)	INCASĂRI		PLĂȚI	
				TOTAL	din care:*) Suma onorariilor asupra căreia se aplică la deducere cota de 5 %	TOTAL	din care:*) Cheltuieli care, potrivit legii,se deduc în limita cotei de 20 % din veniturile încasate
1	2	3	4	5	6	7	8
Report :							
De reportat :							

*) se completează numai de notarii publici
**) se completează numai de liberii-profesionişti

B_2. Documente contabile de înregistrare sistematică – sunt menite să asigure evidența individuală a fiecărui element patrimonial, sub următoarele aspecte :

- existența inițială (la începutul perioadei de gestiune) ;
- intrări (majorări) în cursul perioadei de gestiune ;
- ieşiri (micşorări) în cursul perioadei de gestiune ;
- existența finală (la sfârşitul perioadei de gestiune) .

Alimentarea cu informaţii pentru asigurarea înregistrării sistematice se face cu ajutorul documentelor de înregistrare cronologică, respectiv Registrul – jurnal sau Notele de contabilitate .

Documentele contabile pentru înregistrarea sistematică sunt : ***Fişele de cont*** sau ***Registrul Carte – mare*** .

Registrul Carte – mare este un document contabil obligatoriu, în care se înscriu lunar, direct, sau prin regrupare pe conturi corespondente, înregistrările efectuate în Registrul – jurnal, stabilindu-se situaţia fiecărui cont, respectiv :

- soldurile iniţiale (existenţele iniţiale) ;
- rulajele debitoare ;
- rulajele creditoare ;
- soldurile finale .

Registrul Carte – mare este documentul contabil care stă la baza întocmirii balanţei de verificare sintetice .

Având în vedere că procesul cunoaşterii contabilităţii se realizează pe baza principiului dublei reprezentări contabile, înregistrările în Registrul Carte – mare trebuie făcute în mod obligatoriu, urmărindu-se două scopuri :

- creşterea sau micşorarea elementului patrimonial reflectat prin Registrul Carte – mare ;
- concomitent se înregistrează creşterile sau micşorările altui element de activ sau de pasiv .

Pentru realizarea acestui obiectiv al dublei reprezentări, Registrul Carte – mare reflectă operaţiile economico-financiare, pe principiul dublei înregistrări, respectiv al corespondenţei conturilor .

De exemplu, Registrul Carte – mare pentru contul ***301 – Materiale consumabile***, va reflecta în mod ordonat intrările de materiale din cursul perioadei de gestiune, cu indicarea conturilor corespondente creditoare, reflectând modalităţile de intrare a materialelor .

Totodată, va reflecta ieşirile de materiale, cu indicarea obligatorie a conturilor corespondente, prin care se reflectă destinaţia materialelor ieşite .

Practica contabilă a impus două modele ale Registrului Carte – mare, respectiv:

- Registrul Carte mare (cod 14- 1- 3) ;
- Registrul Carte mare şah (cod 14 – 1 – 3a) .

În fig. nr. 25 şi fig. nr. 26 sunt prezentate cele două modele ale Registrului Carte – mare .

Fig. nr. 26 - Registrul Carte – mare şah , cod 14 – 1 – 3a

....

(Unitatea)

Denumirea contului	CARTEA MARE (ŞAH)								Simbol cont	Debit Credit	Pagina
Nr.din regis-trul jurnal	Data oper. .... (anul)	Suma	Conturi corespondente								

....

(Unitatea)

(verso)

Denumirea contului	**CARTEA MARE (ŞAH)**	Simbol cont	Debit	Pagina
			Credit	

Nr.din regis-trul jurnal	Data oper. .... (anul)	Suma	Conturi corespondente									

Fig. nr. 25 - Registrul Carte – mare , cod 14 – 1 - 3

.....

(Unitatea)

CARTEA MARE

CONTUL																
Lunile	CONTURI CORESPONDENTE CREDITOARE												Total rulaj debitor	Total rulaj creditor	SOLD	
	Cont.... Jurnal...	Cont.... Jurnal...	Cont.... Jurnal...	Cont.... Jurnal...	Cont.... Jurnal...	Cont.... Jurnal...	Cont.... Jurnal...	Cont.... Jurnal...	Cont.... Jurnal...	Cont.... Jurnal...	Cont.... Jurnal...	Cont.... Jurnal...	La 1 ianuarie (anul)		debitor	creditor
Ianuarie																
Februarie																
Martie																
Total tr. I																
Aprilie																
Mai																
Iunie																
Total tr. I+II																
Iulie																
August																
Septembrie																
Total tr. I+II+III																
Octombrie																
Noiembrie																
Decembrie																
Total gen. (I – IV)																

.....

(Unitatea)

(Verso)

CARTEA MARE

CONTUL																
Lunile	CONTURI CORESPONDENTE CREDITOARE												Total rulaj debitor	Total rulaj creditor	SOLD	
	Cont.... Jurnal...	Cont.... Jurnal...	Cont.... Jurnal...	Cont.... Jurnal...	Cont.... Jurnal...	Cont.... Jurnal...	Cont.... Jurnal...	Cont.... Jurnal...	Cont.... Jurnal...	Cont.... Jurnal...	Cont.... Jurnal...	Cont.... Jurnal...	La 1 ianuarie (anul)		debitor	creditor
Ianuarie																
Februarie																
Martie																
Total tr. I																
Aprilie																
Mai																
Iunie																
Total tr. I+II																
Iulie																
August																
Septembrie																
Total tr. I+II+III																
Octombrie																
Noiembrie																
Decembrie																
Total gen. (I – IV)																

C. Documentele de sinteză şi raportare contabilă

În această categorie de documente se cuprind acele instrumente de lucru ale metodei contabilității, cu ajutorul cărora se face o nouă prelucrare a informațiilor contabile din evidența sistematică (din conturi) şi se obțin alte informații, cu caracter sintetic, care dimensionează, printr-un număr mic de indicatori, situația economico – financiară a agentului economic .

Documentele de sinteză şi raportare contabilă sunt :

- balanța de verificare sintetică ;
- bilanțul contabil ;
- contul de rezultate ;
- situațiile anexă la bilanțul contabil ;
- raportul de analiză economico – financiară (raportul de gestiune), care însoțeşte, de asemenea, bilanțul contabil .

Prezentarea acestor documente s-a făcut în cursurile anterioare, urmând a fi analizate şi la partea de final a acestui curs (vezi anexele de la sfârşitul cursului) .

NOTĂ

Tot în categoria ***registrelor de contabilitate*** se include şi documentul ***Registru inventar***, care va fi analizat la cursul privind ***inventarierea*** .

În principiu, ***Registrul inventar*** este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează toate elementele patrimoniale de activ şi de pasiv, grupate în funcție de natura lor, conform posturilor din bilanțul contabil, inventariate potrivit normelor legale .

Modelul Registrului – inventar este prezentat în fig. nr. 27

Fig. nr. 27 Registrul – inventar , cod 14 – 1 - 2

……………………………………

(Unitatea)　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　Nr. pag ……..

REGISTRU – INVENTAR

la data de …………………

Nr. crt.	Recapitulația elementelor inventariate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Diferențe din evaluare (de înregistrat)	
				Valoarea	Cauze dif.
1	2	3	4	5	6
Întocmit ,			Verificat ,		

VI.2. Norme generale privind documentele contabile

Ca principiu general, documentele contabile, atât cele justificative, cât şi jurnalele, fişele sau documentele de sinteză trebuie să cuprindă un număr minim de elemente structurale, care să particularizeze agentul economic care le-a emis sau le-a întocmit, inclusiv elemente care să individualizeze documentul respectiv, în cadrul nomenclatorului de documente contabile .

Asemenea elemente structurale sunt :

- denumirea documentului ;
- date privind identificarea agentului economic ;
- numărul documentului şi data întocmirii acestuia ;
- conţinutul operaţiilor economico – financiare înscrise în document ;
- date şi informaţii valorice şi cantitative (când este cazul) ;
- date cu privire la persoanele care au întocmit, au semnat sau răspund de legalitatea documentului contabil .

În cazul documentelor contabile de tipul jurnalelor sau fişelor contabile, folosite la prelucrarea, centralizarea şi înregistrarea în contabilitate a operaţiilor economico-financiare consemnate în documentele justificative, trebuiesc menţionate următoarele aspecte :

- felul, numărul şi data documentului justificativ ;
- numele corespunzătoare operaţiilor efectuate ;
- conturile sintetice şi analitice debitoare şi creditoare ;
- semnăturile persoanelor autorizate .

Tot ca principii sau norme generale care privesc documentele contabile trebuie să menţionăm următoarele :

- operaţiile economico – financiare normale se consemnează în negru ;
- operaţiile rectificative, de scădere sau anulare, se consemnează în roşu sau sunt încadrate în chenar (având semnificaţia unei înregistrări în roşu);
- nu se admit ştersături în documentele justificative ;
- nu se lasă spaţii libere între operaţiile înregistrate în documentele justificative ;
- înregistrările în contabilitatea analitică şi sintetică trebuie să aibă la bază documente justificative, iar atunci când aceste documente lipsesc, înregistrările se pot face pe baza notelor de contabilitate ;
- corectarea înregistrărilor făcute în contabilitate se fac pe baza notelor de contabilitate întocmite în acest scop, inclusiv în cazul stornărilor ;
- înregistrările în contabilitate se fac cronologic, adică în ordinea temporală a efectuării operaţiilor economico – financiare .

VI.3. Reconstituirea documentelor contabile pierdute, sustrase sau distruse

În cazul documentelor contabile pierdute, sustrase sau distruse trebuie să se consemneze de către conducerea agentului economic, într-un proces – verbal sau alt document echivalent, următoarele :

- datele de identificare a documentului dispărut ;
- numele şi prenumele salariatului responsabil cu păstrarea documentului ;
- data şi împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului ;
- semnăturile persoanelor autorizate (director, contabil şef, şef serviciu sau birou şi salariatul în cauză) .

De asemenea, salariatul din vina căruia a dispărut documentul dă o ***declarație*** în care consemnează împrejurările în care a dispărut documentul . Totodată, se face un ***anunț oficial*** privind pierderea documentului respectiv .

În cazul infracțiunilor, sunt înştiinţate organele de urmărire penală (parchetul) .

După parcurgerea acestor etape se procedează la ***reconstituirea documentului*** dispărut, pe baza unui ***dosar de reconstituire***, care cuprinde, de regulă, următoarele piese :

- sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentului ;
- procesul verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii ;
- declaraţia salariatului responsabil ;
- dovada sesizării organelor de urmărire penală în cazul infracțiunilor ;
- dispoziția scrisă a conducătorului unității, pentru reconstituirea documentului ;
- o copie a documentului reconstituit .

Atenție !	**- Documentele care provin de la alți agenți economici se reconstituie de aceştia, la cererea unității de la care a dispărut, pe bază de cerere.**

Toate documentele reconstituite vor purta pe ele mențiunea ***RECONSTITUIT*** , cu precizarea numărului şi datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea .

VI.4. Arhivarea şi păstrarea documentelor contabile

O sarcină importantă a conducerii agenților economici este aceea de a lua toate măsurile în vederea asigurării înregistrării şi evidenței curente a tuturor documentelor contabile întocmite, primite sau expediate, stabilirea şi evidența responsabililor cu păstrarea acestor documente, evidența tuturor reconstituirilor de documente, precum şi păstrarea documentelor respective .

Astfel, toate unitățile patromoniale au obligația păstrării în arhiva proprie a tuturor documentelor contabile (documente primare justificative, registre, fişe etc.), termenul de păstrare variind între 10 ani (în cazul documentelor justificative) şi 50 de ani (în cazul statelor de salarii şi a bilanțului contabil) .

În situația în care un agent economic îşi încetează activitatea, acesta este obligat să predea documentele la arhivele statului, în conformitate cu normele legale în vigoare .

Arhivarea documentelor contabile, indiferent de forma pe care o îmbracă, presupune respectarea următoarelor reguli generale :

- documentele contabile se grupează în dosare numerotate, semnate şi parafate ;

- gruparea documentelor se face în mod cronologic şi sistematic, separat pe exerciţii financiare ;
- păstrarea documentelor se realizează în spaţii speciale (arhive), în care se iau toate măsurile pentru protejarea lor ;
- evidenţa documentelor la arhivă se ţine cu ajutorul unui document numit ***Registru de evidenţă curentă*** .

Eliminarea din arhivă a documentelor contabile, al căror termen legal de păstrare a expirat, se face de către o comisie, sub conducerea administratorului sau a ordonatorului de credite, după caz, pe baza unui proces verbal întocmit în acest sens, procedându-se cu această ocazie la radierea (scăderea) documentelor în cauză din Registrul de evidenţă curentă .

VI. 5. Formele de contabilitate

Formele de contabilitate reflectă sistemul de formulare contabile, corelate între ele , care servesc la înregistrarea şi prelucrarea datelor şi informaţiilor contabile, după procedee şi reguli bine determinate, privind starea şi mişcarea elementelor patrimoniale .

Formularele contabile ca elemente componente ale sistemului de contabilitate cuprind :

- documentele justificative ;
- registrele de contabilitate ;
- purtătorii tehnici de date ;
- balanţa de verificare a conturilor ;
- documentele contabile de sinteză şi raportare (bilanţ contabil, cont de profit şi pierderi, anexele la bilanţ şi raportul de gestiune) .

Principalele forme de contabilitate utilizate sunt :

- forma de contabilitate clasică sau jurnal – unic ;
- forma de contabilitate centralizată sau pe jurnale multiple ;
- forma de contabilitate maestru - şah, sau pe conturi corespondente ;
- forma de contabilitate informatică .

Documentele contabile utilizate în cazul tuturor formelor de contabilitate sunt:

- Registrul – jurnal
- Registrul carte – mare
- Registrul – inventar
- Balanţa de verificare a conturilor

Cu toate că plaja documentelor contabile utilizate este aproape identică, fiecare formă de contabilitate se caracterizează prin modul distinct de prelucrare a datelor şi informaţiilor contabile şi prin structura registrelor contabile utilizate pentru reflectarea înregistrărilor cronologice şi sistematice .

1 Forma de contabilitate clasică sau jurnal–unic foloseşte următoarele registre contabile :

a) – Registrul – jurnal unic - pentru înregistrarea cronologică ;
b) – Registrul carte – mare - pentru evidenţa sistematică şi analitică ;

c) – Registrul – inventar - pentru inventarierea patrimoniului ;
d) – Balanța de verificare a conturilor - pentru verificarea exactității înregistrărilor în conturi şi pentru centralizarea datelor ;
e) – Bilanțul contabil, împreună cu celelalte documente de sinteză - pentru sintetizarea informațiilor privind situația patrimoniului şi a rezultatelor obținute .

Această formă de contabilitate se aplică, de regulă, firmelor mici unde volumul operațiilor economico – financiare este limitat .

Forma de contabilitate clasică, presupune următoarea schemă de înregistrare vezi fig. nr. 28) .

2. Forma de contabilitate centralizată sau pe jurnale multiple se utilizează în cadrul agenților economici cu un volum mare de operații economico – financiare, principala caracteristică fiind aceea că în cazul acestei forme de contabilitate jurnalul – unic este înlocuit cu registre jurnale auxiliare (analitice), grupate pe tipuri de operații, respectiv :

- Registrul – jurnal pentru vânzări ;
- Registrul – jurnal pentru aprovizionări ;
- Registrul – jurnal de trezorerie ;
- Registrul – jurnal pentru operații diverse .

Fiecare Registru-jurnal corespunde unui singur cont, care se debitează sau se creditează prin creditul sau debitul conturilor corespondente .

Astfel, pentru fiecare tip de jurnal se creează cartoteci în **Registru Carte – mare analitică**,care înregistrează pe debit şi credit operațiile economico – financiare specifice fiecărui cont în parte .

La sfârşitul perioadei de gestiune, totalurile Registrelor – jurnal auxiliare se centralizează în ***Registrul – jurnal general,*** sau ***Registrul – jurnal centralizator***, care apoi sunt transcrise în ***Registrul Carte – mare generală sau Registrul Carte – mare centralizator***, deschisă pentru fiecare cont sintetic (vezi fig. nr. 29) .

Fig. 28 – Forma clasică de contabilitate

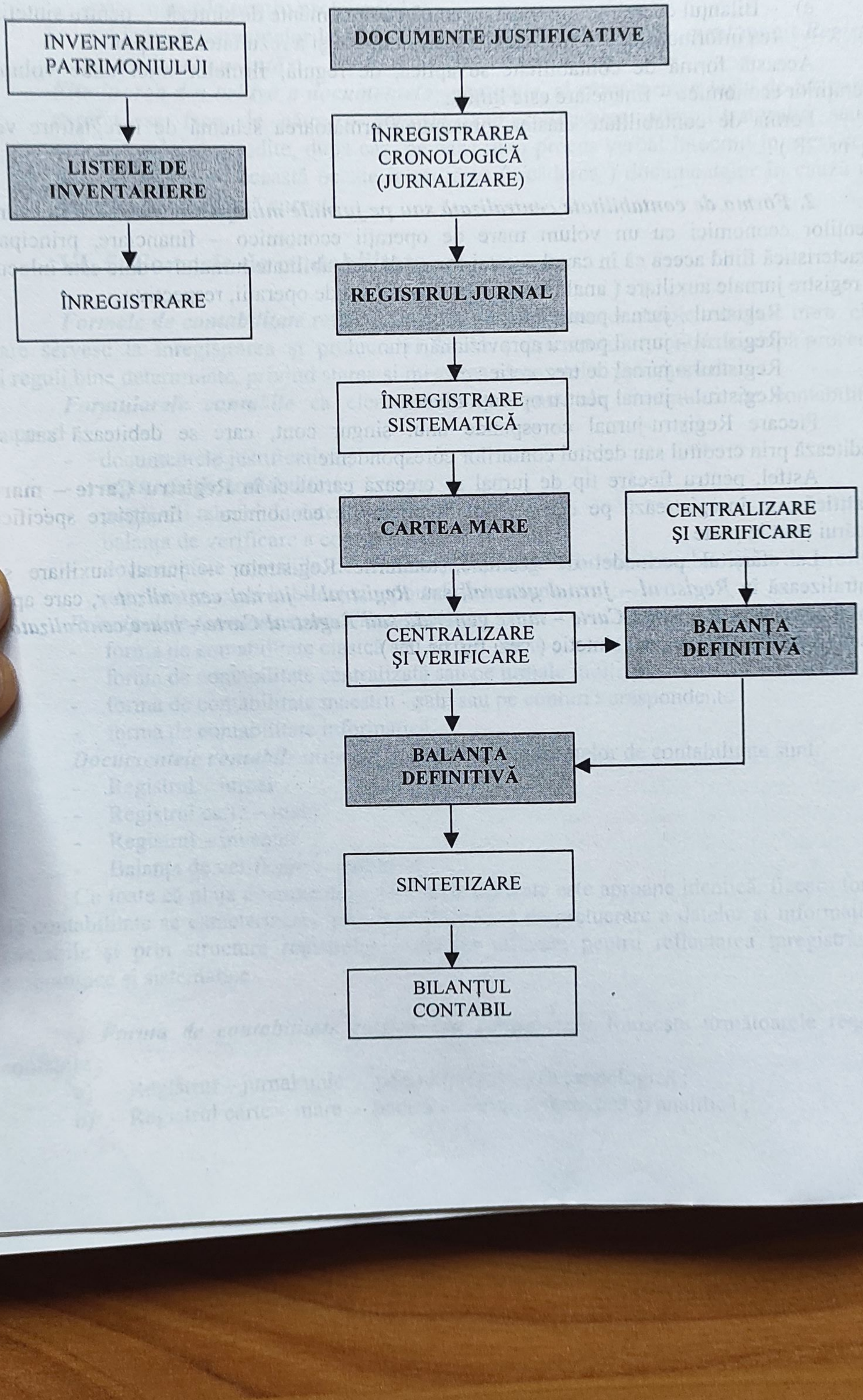
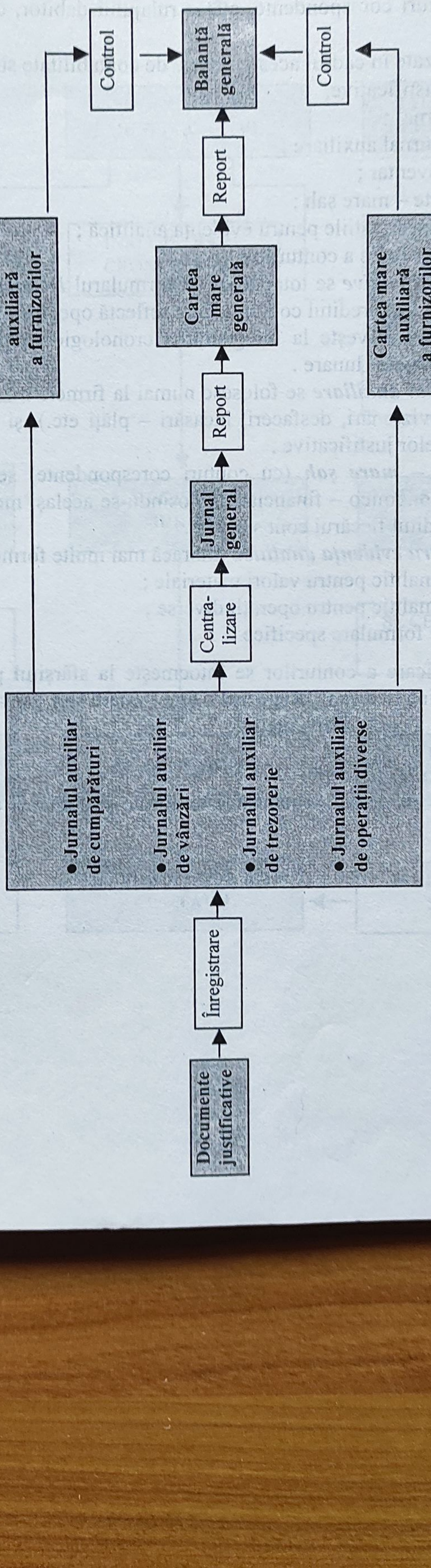


Fig. 29 – Forma de contabilitate pe jurnale multiple



3. Forma de contabilitate maestru - şah sau pe conturi corespondente se caracterizează prin dezvoltarea pe conturi corespondente, atât a rulajului debitor, cât şi a celui creditor al conturilor sintetice .

Formularele utilizate în cadrul acestei forme de contabilitate sunt :

- Documente justificative;
- Registrul - jurnal ;
- Registrele – jurnal auxiliare ;
- Registrul – inventar ;
- Registrul Carte – mare şah ;
- Fişele - şah sau situaţiile pentru evidenţa analitică ;
- Balanţa de verificare a conturilor .

Documentele justificative se totalizează în formularul ***Document cumulativ*** , care se întocmeşte pentru debitul sau creditul contului, care reflectă operaţiile respective .

Registrul – jurnal serveşte la înregistrarea cronologică a operaţiilor economico – financiare şi stabilirea rulajelor lunare .

Registrele – jurnal auxiliare se folosesc numai la firmele mari şi sunt diferenţiate pe genuri de operaţii (aprovizionări, desfaceri, încasări – plăţi etc.), şi servesc la înregistrarea cronologică a documentelor justificative .

Registrul Carte – mare şah (cu conturi corespondente) serveşte pentru evidenţa sintetică a operaţiilor economico – financiare, folosindu-se acelaşi model de fişă, atât pentru debitul, cât şi pentru creditul fiecărui cont sintetic .

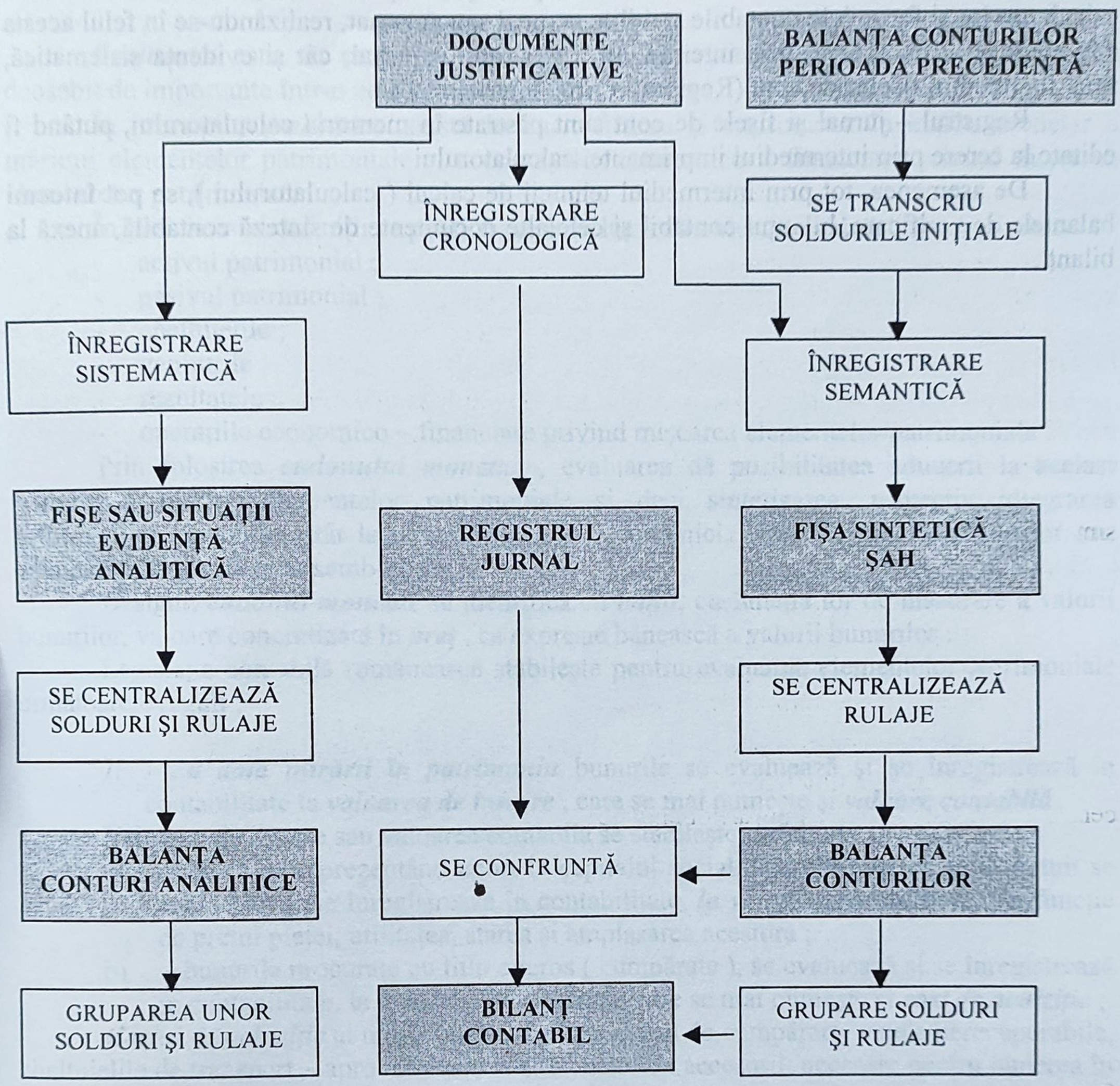
Fişele - şah pentru evidenţa analitică îmbracă mai multe forme, respectiv:

- fişe de cont analitic pentru valori materiale ;
- fişe de cont analitic pentru operaţii diverse ;
- situaţii şi alte formulare specifice .

Balanţa de verificare a conturilor se întocmeşte la sfârşitul perioadei de gestiune (lunar) pe baza fişelor sintetice şah (Registrul Carte – mare şah) şi serveşte la verificarea şi centralizarea sistematică a conturilor sintetice .

În fig. nr. 30 este prezentată schema acestei forme de contabilitate .

Fig. nr. 30 - Forma de contabilitate maestru - şah, sau pe conturi corespondente

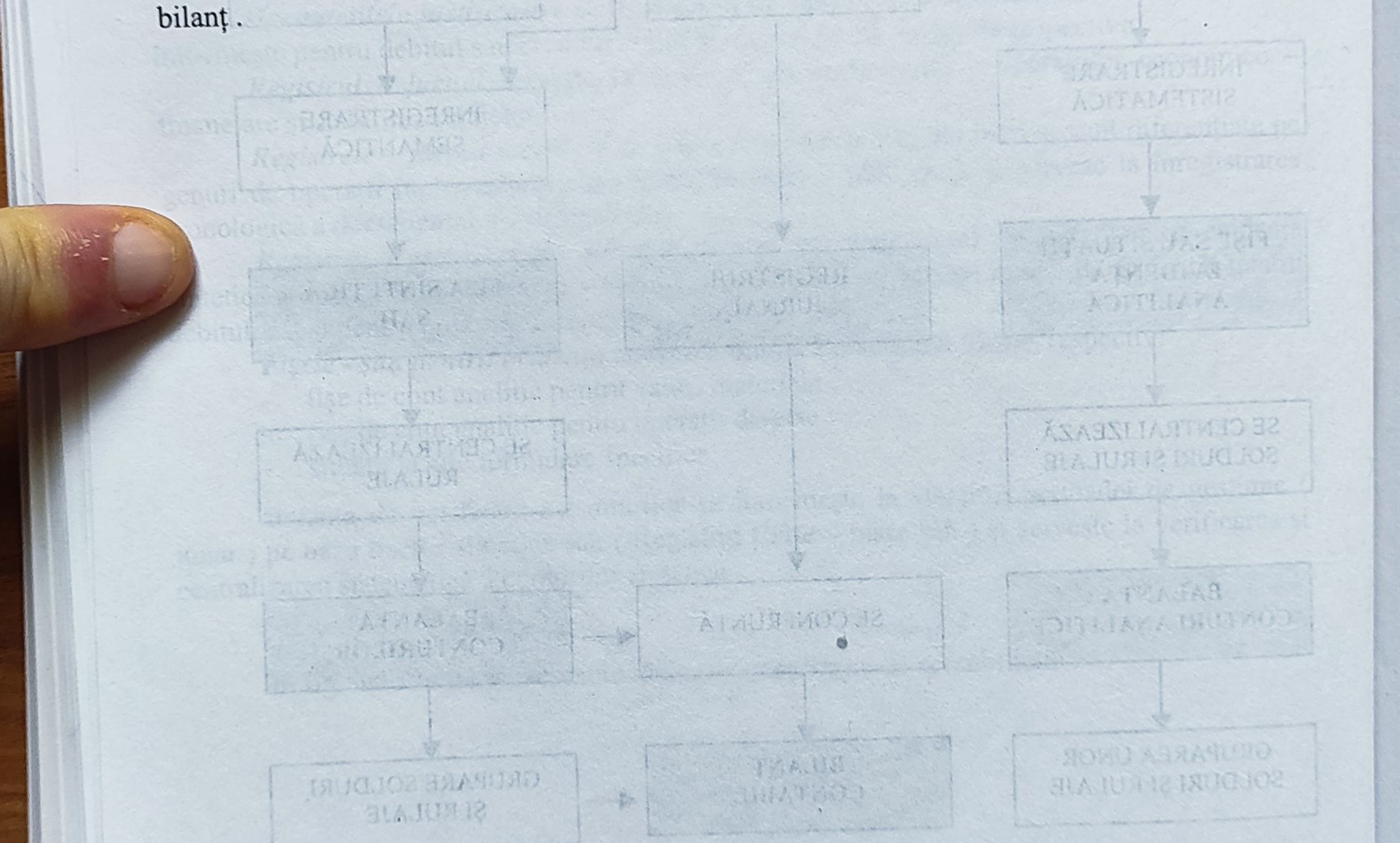


5. ***Forma de contabilitate informatică*** se bazează pe adaptarea formelor de contabilitate prezentate la tehnica de calcul electronic cu cele mai mari perspective de dezvoltare în viitor .

Ciclul de prelucrare a datelor are ca principal suport datele din baza de date a calculatorului şi formulele contabile stabilite manual sau automat, realizându-se în felul acesta atât evidenţa cronologică, prin intermediul Registrului – jurnal, cât şi evidenţa sistematică, prin intermediul fişelor de cont (Registrul Carte – mare) .

Registrul – jurnal şi fişele de cont sunt păstrate în memoria calculatorului, putând fi editate la cerere prin intermediul imprimantei calculatorului .

De asemenea, tot prin intermediul tehnicii de calcul (calculatorului), se pot întocmi balanţele de verificare, bilanţul contabil şi celelalte documente de sinteză contabilă, anexă la bilanţ .



Capitolul VII

EVALUAREA PATRIMONIULUI

Evaluarea este un procedeu comun al metodei contabilității, care capătă valențe deosebit de importante într-o economie de piață .

În principiu, ***evaluarea*** constă în cuantificarea şi exprimarea în etalon monetar a mărimii elementelor patrimoniale şi a operațiilor economico – financiare privind mişcarea elementelor patrimoniale .

În baza acestei definiții se poate trage concluzia că obiectul evaluării îl constituie :

- activul patrimonial ;
- pasivul patrimonial ;
- cheltuielile ;
- veniturile ;
- rezultatele ;
- operațiile economico – financiare privind mişcarea elementelor patrimoniale .

Prin folosirea ***etalonului monetar*** , evaluarea dă posibilitatea aducerii la acelaşi numitor a tuturor elementelor patrimoniale şi deci sintetizarea, respectiv integrarea informațiilor contabile, atât la nivelul agenților economici, cât şi la nivelul ramurilor sau economiei naționale în ansamblul său .

Desigur, ***etalonul monetar*** se identifică cu ***banii***, cu funcția lor de măsurare a valorii bunurilor, valoare concretizată în ***preț*** , ca expresie bănească a valorii bunurilor .

Legislația contabilă românească stabileşte pentru evaluarea elementelor patrimoniale următoarele reguli :

1. - ***La data intrării în patrimoniu*** bunurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la ***valoarea de intrare*** , care se mai numeşte şi ***valoare contabilă*** .

Valoarea de intrare sau valoarea contabilă se stabileşte astfel :

a) - bunurile reprezentând aport la capitalul social, sau obținute cu titlu gratuit se evaluează şi se înregistrează în contabilitate, ***la valoarea de utilitate*** , în funcție de prețul pieței, utilitatea, starea şi amplasarea acestora ;

b) - bunurile procurate cu titlu oneros (cumpărate), se evaluează şi se înregistrează în contabilitate, la ***valoarea de achiziție***, care se mai numeşte şi ***cost de achiziție*** ;

Costul de achiziție al unui bun este egal cu prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport – aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii, necesare pentru punerea în stare de utilitate, sau intrarea în gestiune a bunului respectiv .

c) - bunurile produse în unitatea patrimonială (producție proprie) se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la ***costul de producție*** .

Costul de producție al unui bun cuprinde :

- costul de achiziție al materiilor prime şi materialelor consumate ;
- alte cheltuieli directe de producție ;
- cota cheltuielilor indirecte de producție, determinate rațional, ca fiind legate de fabricația acestuia .

De asemenea, în costurile de producţie pot fi incluse şi dobânzile la creditele bancare contractate pentru producţia cu ciclu lung de fabricaţie, aferente perioadei respective .

Atenţie ! - cheltuielile generale de administraţie, cheltuielile de desfacere şi cheltuielile financiare (cu excepţia dobânzilor precizate anterior), nu se includ, de regulă, în costurile de producţie .

În ceea ce priveşte creanţele şi datoriile agenţilor economici, acestea se înregistrează în contabilitate la ***valoarea lor nominală*** .

2. ***Evaluarea elementelor patrimoniale, cu ocazia inventarierii,*** se face la ***valoarea actuală*** sau la ***valoarea de utilitate*** a fiecărui element patrimonial, denumită ***valoare de inventar***, şi care se stabileşte în funcţie de ***utilitatea bunului*** în unitatea patrimonială şi de ***preţul pieţei*** .

Valoarea de utilitate a creanţelor şi datoriilor se stabileşte în funcţie de ***valoarea lor probabilă de încasat***, respectiv ***valoarea probabilă de plată*** .

3. La încheierea exerciţiului economico – financiar, elementele patrimoniale se evaluează şi se reflectă în bilanţul contabil, la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv valoarea contabilă, pusă în concordanţă cu rezultatele inventarierii .

În acest scop, ***valoarea de intrare*** sau ***valoarea contabilă*** se compară cu ***valoarea de utilitate***, stabilită pe baza inventarierii, astfel :

a) Pentru elementele patrimoniale de activ :

- ***diferenţele constatate în plus***, între valoarea de inventar şi valoarea de intrare, ***nu se înregistrează*** în contabilitate, aceste elemente menţinându-se la valoarea lor de intrare ;
- ***diferenţele constatate în minus***, între valoarea de inventar, stabilită la inventariere şi valoarea de intrare a elementelor de activ, se înregistrează în contabilitate pe seama amortizării, în cazul când deprecierea este ireversibilă, sau se constituie un provizion, atunci când deprecierea esre reversibilă, valoarea acestor elemente menţinându-se, de asemenea, la valoarea lor de intrare;

b) Pentru elementele patrimoniale de pasiv :

- ***diferenţele constatate în minus***, între valoarea de inventar şi valoarea de intrare, ***nu se înregistrează*** în contabilitate, aceste elemente menţinându-se la valoarea lor de intrare ;
- ***diferenţele constatate în plus,*** între valoarea stabilită la inventariere şi valoarea de intrare a elementelor de pasiv, ***se înregistrează*** în contabilitate, prin constituirea unui provizion, valoarea acestor elemente menţinându-se, de asemenea, la valoarea lor de intrare .

4. ***La data ieşirii din patrimoniu*** sau la darea lor în consum bunurile se evaluează şi se scad din gestiune la ***valoarea lor de intrare*** .

Metodele de evaluare adoptate de unitatea patrimonială trebuie să fie aceleaşi, în tot cursul exerciţiului economico – financiar, precum şi de la un exerciţiu la altul .

În cazuri justificate şi în condiţiile prevăzute de lege, agentul economic (unitatea patrimonială), poate schimba metodele de evaluare cu condiţia menţionării în anexele la bilanţ

a modificării metodelor de evaluare şi cu prezentarea influenţelor asupra situaţiei patrimoniale şi financiare, respectiv asupra rezultatului exerciţiului economico – financiar al agentului economic .

De asemenea, reevaluarea activelor şi pasivelor unităţii patrimoniale se efectuează potrivit reglementărilor în vigoare, valoarea de intrare a elementelor patrimoniale modificându-se, aceasta fiind înlocuită cu ***valoarea lor actuală*** .

Potrivit prevederilor legale, documentul oficial de gestiune al unităţii patrimoniale este ***bilanţul contabil,*** care trebuie să asigure o imagine fidelă, clară şi completă a patrimoniului, a situaţiei financiare şi a rezultatelor obţinute .

Regulile de evaluare presupun ca evaluarea posturilor care figurează în bilanţul contabil să respecte următoarele principii :

- Principiul continuităţii activităţii, adică unitatea patrimonială este de presupus că îşi continuă activitatea şi în viitor ;
- Principiul permanenţei metodelor , adică metodele de evaluare nu pot fi modificate de la un exerciţiu la altul ;
- Principiul prudenţei, conform căruia nu este permisă supraevaluarea elementelor de activ şi a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv şi a cheltuielilor ;
- Principiul independenţei exerciţiului, care presupune delimitarea în timp a veniturilor şi cheltuielilor aferente activităţii unităţii patrimoniale, pe măsura angajării acestora şi trecerii lor la rezultatul exerciţiului la care se referă ;
- Principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere al unui exerciţiu trebuie să corespundă cu bilanţul de închidere al exerciţiului precedent ;
- Principiul necompensării, potrivit căruia elementele posturilor de activ şi de pasiv trebuie să fie evaluate separat ;

Evaluarea şi înregistrarea ***mijloacelor fixe*** la intrarea lor în patrimoniu se face la ***valoarea de intrare***, prin care se înţelege :

- ***costul de achiziţie***, pentru mijloacele fixe procurate cu titlu oneros ;
- ***costul de producţie***, pentru mijloacele fixe construite sau produse de unitatea patrimonială ;
- ***valoarea actuală,*** estimată la înscrierea lor în activ, ţinând seama de valoarea mijloacelor fixe cu caracteristici tehnice similare sau apropiate, pentru mijloacele fixe obţinute cu titlu gratuit ;
- ***valoarea de aport (de utilitate),*** acceptată de părţi, pentru mijloacele fixe intrate în patrimoniu, cu ocazia asocierii, fuziunii etc., conform statutelor şi contractelor ;
- ***valoarea rezultată în urma reevaluării,*** pentru mijloacele fixe reevaluate, în baza unei dispoziţii legale expuse .

Prin ***reevaluarea mijlocelor fixe*** se înţelege operaţiunea de stabilire a valorii actuale a fiecărui mijloc fix existent în patrimoniul unităţii .

De regulă, valoarea actuală a mijlocului fix se stabileşte avându-se în vedere următoarele :

- valoarea de intrare din contabilitatea unităţii patrimoniale ;
- utilitatea şi preţul pieţei ;
- gradul de uzură existent al mijlocului fix la data reevaluării .

Evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a ***stocurilor***, la intrarea lor în patrimoniu, se realizează astfel :

- materiile prime, materialele consumabile, obiectele de inventar, mărfurile, ambalajele şi alte bunuri, procurate cu titlu oneros, se evaluează şi se înregistrează la ***costul de achiziţie*** ;
- producţia în curs de execuţie, semifabricatele şi produsele finite, obiectele de inventar, ambalajele şi alte bunuri produse de către unitatea patrimonială se evaluează şi se înregistrează la ***costul de producţie*** .
- animalele şi păsările se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la ***costul de achiziţie*** sau ***costul de producţie***, după caz .

La ieşirea din patrimoniu, stocurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate, prin aplicarea uneia din următoarele metode :

- metoda costului mediu ponderat (C.M.P.) ;
- metoda FIFO, respectiv prima intrare, prima ieşire (first–in, first–out) ;
- metoda LIFO, respectiv ultima intrare, prima ieşire (last–in , first–out) ;

a) ***metoda costului mediu ponderat (C.M.P.)*** – costul unitar mediu ponderat se calculează, fie după fiecare intrare, fie lunar, ca raport între valoarea totală a stocului iniţial, plus valoarea intrărilor şi cantitatea existentă în stocul iniţial, plus cantităţile intrate .

Relaţia de calcul este următoare :

$$\textbf{C.M.P.} = \frac{S_i + I}{Q_i + Q}$$

în care :

C.M.P. - costul mediu ponderat ;
S_i - soldul iniţial ;
I - intrările în cursul perioadei ;
Q_i - cantitatea iniţială ;
Q - cantitatea intrată în cursul perioadei .

Exemplu - CMP

Data	Explicaţia	Intrări			Ieşiri			Stoc		
		Cant.	P/U	Val.	Cant.	P/U	Val.	Cant.	P/U	Val.
1.03.95	Factura nr. 1	10	50	500	-	-	-	10	50	500
5.03.95	Factura nr. 2	-	-	-	5	50	250	5	50	250
10.03.95	Factura nr. 3	20	60	1200	-	-	-	25	58	1450
15.03.95	Factura nr. 4	-	-	-	10	58	580	15	58	870
20.03.95	Factura nr. 5	35	75	2625	-	-	-	50	69.9	3495
25.03.95	Factura nr. 6	-	-	-	40	69.9	2796	10	69.9	699
Total		65	-	4325	55	-	3626			

Notă : - stoc final = 10 kg
- preţ / kg = 69.9 lei
- stocuri ieşite (consumate) = 3626 lei

b) ***Metoda FIFO (prima intrare – prima ieşire)*** constă în aceea că bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al primei intrări (al primului lot) . Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al lotului următor, în ordine cronologică .

Exemplu - FIFO :

Data	Explicaţia	Intrări			Ieşiri			Stoc		
		Cant.	P/U	Val.	Cant.	P/U	Val.	Cant.	P/U	Val.
1.03.95	Factura nr. 1	10	50	500	-	-	-	10	50	500
5.03.95	Factura nr. 2	-	-	-	5	50	250	5	50	250
10.03.95	Factura nr. 3	20	60	1200	-	-	-	25	5x50 20x60	1450
15.03.95	Factura nr. 4	-	-	-	10	5x50 5x60 55	550	15	60	900
20.03.95	Factura nr. 5	35	75	2625	-	-	-	50	15x60 35x75	3495
25.03.95	Factura nr. 6	-	-	-	40	15x60 25x75 69.3	2772	10	75	750
Total		65	-	4325	55	-	3572			

Notă :
- stoc final = 10 kg
- preţ / kg = 75 lei / kg
- cost materiale ieşite (consumate) = 3572 lei

c) ***Metoda LIFO (ultimul intrat – primul ieşit)*** presupune că bunurile ieşite din gestiune, se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al ultimei intrări (lot) . Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al lotului anterior, în ordine cronologică .

Exemplu - LIFO :

Data	Explicaţia	Intrări			Ieşiri			Stoc		
		Cant.	P/U	Val.	Cant.	P/U	Val.	Cant.	P/U	Val.
1.03.95	Factura nr. 1	10	50	500	-	-	-	10	50	500
5.03.95	Factura nr. 2	-	-	-	5	50	250	5	50	250
10.03.95	Factura nr. 3	20	60	1200	-	-	-	25	5x50 20x60	1450
15.03.95	Factura nr. 4	-	-	-	10	60	600	15	5x50 10x60	850
20.03.95	Factura nr. 5	35	75	2625	-	-	-	50	5x50 10x60 35x75	3475
25.03.95	Factura nr. 6	-	-	-	40	35x75 5x60 73.1	2924	10	5x50 5x60	550
Total		65	-	4325	55	-	3774			

Notă :
- stoc final = 10 kg
- preţ / kg = 55 lei / kg
- costul stocurilor ieşite (consumate) = 3774lei

Analiza comparativă a celor trei metode :

Nr. crt.	Explicaţii	METODA		
		CMP	FIFO	LIFO
1.	Costul bunurilor din stoc la 1. 03. 1995	500	500	500
2.	Costul bunurilor achiziţionalte	+4325	+4325	+4325
3.	Costul bunurilor ieşite	-3626	-3572	-3774
4.	Cosul bunurilor din stoc la 31. 03. 1995	699	750	550

Din situaţia prezentată observăm că metodele FIFO şi LIFO dau rezultate extreme :
- FIFO evaluează stocul final, la ultimul cost de achiziţie, mai mare, şi face ca ieşirile să aibă o valoare mai mică faţă de metoda LIFO ;
- În cazul metodei CMP, evaluările se situează, ca mărime, între valorile FIFO şi LIFO .

Evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a materiilor prime, produselor, mărfurilor şi al altor bunuri de natura stocurilor se poate face şi la preţuri standard (prestabilite) pe baza preţurilor medii ale bunurilor respective, denumite ***preţuri de înregistrare,*** cu condiţia evidenţierii distincte a diferenţelor de preţ, faţă de costul de achiziţie sau costul de producţie, după caz .

Diferenţele de preţ astfel stabilite, la intrarea bunurilor respective în patrimoniu, se înregistrează proporţional, atât asupra valorii bunurilor ieşite, cât şi asupra stocurilor .

În cazul în care evaluarea bunurilor materiale (stocurilor) se face la preţuri standard (preţuri prestabilite), diferenţele stabilite între preţul de înregistrare şi costul de achiziţie, respectiv costul de producţie efectiv, se înregistrează distinct în contabilitate .

Repartizarea diferenţelor de preţ asupra valorii bunurilor ieşite şi asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient, care se determină în baza următoarei relaţii de calcul :

$$K_r = \frac{S_{i.d.p.} + I_{d.p.}}{Q_i + Q_p}$$

în care :

K r - coeficient de repartizare
S.i.d.p. - soldul iniţial al diferenţelor de preţ
I d.p. - diferenţele de preţ aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulat de la începutul anului
Q i - soldul iniţial al stocurilor la preţul de înregistrare
Q p - valoarea intrărilor în cursul perioadei, la preţ de înregistrare, cumulat de la începutul anului

Coeficientul (K r) se înmulţeşte cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune, la preţ de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare, în care au fost înregistrate bunurile ieşite .

Evaluarea elementelor patrimoniale, într-o economie de piaţă, trebuie să ţină seama şi de fenomenul inflaţionist, iar metoda contabilităţii trebuie adaptată în vederea reflectării unei imagini fidele şi corecte a patrimoniului, curăţat de efectele inflaţioniste (contabilitatea de inflaţie) .

Cu toate că în România contabilitatea de inflaţie nu este încă fundamentată şi, cu atât mai puţin, aplicată în practică, în principiu, pentru a determina efectele inflaţioniste asupra patrimoniului, se pot utiliza următoarele metode :

- metoda ponderării ***costului istoric***, adică a ***costului de origine*** sau ***de intrare*** (valoarea de intrare) a bunurilor, stabilit pe baza documentelor justificative, cu ***indicele de inflaţie*** ;
- ***metoda retratării conturilor în funcţie de valoarea actuală***, care constă în evaluarea elementelor patrimoniale, în funcţie de valoarea actuală determinată cu ocazia inventarierii, sau în urma unei proceduri de reevaluare .

Principala formă de manifestare a categoriei economice de ***inflație*** este creşterea nivelului general al preţurilor, în perioada curentă, faţă de o perioadă trecută, luată ca bază de referinţă, unitatea de măsură fiind ***indicele de inflație***, respectiv :

$$I\,i = \frac{I\,p_1}{I\,p_0} \times 100$$

în care :

I i - indicele de inflaţie ;
I p 1 - indicele creşterii preţurilor de consum în perioada (luna) curentă ;
I p 0 - indicele preţurilor de consum în perioada de referinţă .

După determinarea ***indicelui de inflație*** se calculează ***valoarea actualizată la inflație,*** în baza următoarei relaţii de calcul :

$$V\,a = V\,i \times I\,i$$

în care :

V a - valoarea actualizată la inflaţie ;
V i - valoarea de intrare (costul istoric) al bunului în patrimoniul agentului economic ;
I i - indicele de inflaţie .

Exemplu :

- indicele creşterii preţurilor bunurilor de consum, în luna decembrie 1999, este de 145,2%
- indicele preţurilor de consum pe luna februarie 1999, când a avut loc intrarea în patrimoniu a unui mijloc fix, a fost de 120,3 %

Considerând că valoarea de intrare (costul istoric) al mijlocului fix, achiziţionat în luna februarie, este de 7.000.000 lei ,

Rezultă :

a) determinarea indicelui de inflaţie :

$$I\,i = \frac{I\,p_1}{I\,p_0} \times 100 = \frac{145,2}{120,3} \times 100 = 120,6\ \%$$

b) determinarea valorii actualizate la inflaţie a mijlocului fix :

$$V\,a = V\,i \times I\,i = 7.000.000 \times 120,6\ \% = 8.442.000 \text{ lei}$$

Capitolul VIII

INVENTARIEREA PATRIMONIULUI

VIII.1. Cadrul normativ al inventarierii patrimoniului

Inventarierea reprezintă un procedeu al metodei contabilităţii, prin care se constată existenţa elementelor patrimoniale de activ şi de pasiv, cantitativ şi valoric, sau numai valoric, după caz, existente în patrimoniul unităţii, la data la care acesta se efectuează .

Inventarierea reprezintă un proces complex, incluzând un ansamblu de operaţii, care au ca scop principal stabilirea situaţiei reale a patrimoniului fiecărei unităţi şi cuprinde toate elementele patrimoniale, precum şi bunurile deţinute cu orice titlu aparţinând altor persoane juridice sau fizice .

În conformitate cu reglementările legale din România, agenţii economici au obligaţia de a efectua inventarierea generală a patrimoniului, în următoarele situaţii:

- la începutul activităţii;
- cel puţin o dată pe an, pe parcursul funcţionării sale;
- în cazul fuzionării sau încetării activităţii;
- alte situaţii prevăzute de lege.

Unele elemente patrimoniale se inventariază, obligatoriu, de mai multe ori pe an, aşa cum este cazul mijloacelor băneşti, a hârtiilor de valoare, cecurilor şi altor valori existente în casieria agentului economic, precum şi la unităţile de desfacere cu amănuntul, fără case de marcaj, unde plata se face direct la vânzător .

Alte elemente patrimoniale se inventariază la intervale mai mari de un an, aşa cum este cazul clădirilor sau construcţiilor speciale (3 ani) şi a materialului rulant (5 ani) etc.

De asemenea, inventarierea este obligatorie în următoarele situaţii :

- la operaţiunile de primire – predare gestiune ;
- în situaţiile când apar modificări ale preţurilor ;
- în cazul calamităţilor (incendii, inundaţii, cutremure etc.) sau a furturilor ;
- la cererea organelor de control .

La începutul activităţii unui agent economic inventarierea are ca obiect principal stabilirea şi evaluarea elementelor patrimoniale ce constituie aportul în natură, iar pe parcursul funcţionării sale unitatea patrimonială efectuează inventarierea patrimoniului, aşa cum s-a precizat, cel puţin odată pe an, de regulă, cu ocazia încheierii exerciţiului financiar .

În vederea efectuării inventarierii, unităţilor patrimoniale le revin următoarele obligaţii:

- stabilirea perioadelor de inventariere ;
- organizarea şi numirea persoanelor împuternicite să efectueze inventarierea ;
- pregătirea condiţiilor necesare efectuării inventarierii ;
- înregistrarea în contabilitate a tuturor operaţiilor aferente exerciţiului ;
- efectuarea faptică a inventarierii ;
- determinarea rezultatelor inventarierii ;

- valorificarea rezultatelor inventarierii .

Inventarierea se efectuează la locurile de existență, depozitare sau păstrare a bunurilor, prin :

- numărare ;
- cântărire ;
- măsurare ;
- alte mijloace de determinare a existenței faptice a bunurilor .

Toate bunurile inventariate, grupate pe gestiuni şi categorii de bunuri, se înscriu în documente contabile numite ***liste de inventariere***, care se semnează de către persoanele împuternicite să efectueze inventarierea .

Bunurile aparținând altor persoane fizice sau juridice (custodie, prelucrare, consignație, închiriere etc.) şi aflate temporar la unitatea patrimonială sau gestiunea supusă inventarierii, se inventariază şi se înscriu în liste de inventariere separate, o copie a acestor liste fiind trimisă, de regulă, şi persoanelor fizice sau juridice cărora le aparțin bunurile .

Cu ocazia inventarierii, disponibilitățile aflate în conturile bancare, precum şi ***creanțele***, respectiv ***obligațiile*** față de terți, sunt supuse, de regulă, verificării şi confirmării, pe baza ***extraselor de cont*** sau punctajelor reciproce, în funcție de necesități, după caz .

Pentru toate celelalte elemente patrimoniale de activ şi de pasiv, cu ocazia inventarierii se verifică realitatea soldurilor conturilor respective .

În cazul bunurilor depreciate, inutilizabile sau deteriorate, fără desfacere sau greu vandabile, comenzi în curs, abandonate sau sistate, precum şi pentru creanțele şi obligațiile incerte sau în litigii, se întocmesc, de regulă, liste de inventariere separate .

Evaluarea elememtelor patrimoniale cu ocazia inventarierii se realizează astfel :

1. ***Bunurile de natura imobilizărilor, stocurile şi celelalte bunuri*** se evaluează la valoarea actuală, numită şi ***valoare de inventar*** .

Diferențele între soldurile scriptice corespunzătoare bunurilor respective şi stocurile constatate cu ocazia inventarierii se înregistrează în contabilitate, ca ***plusuri de inventar***, respectiv ***minusuri de inventar***, după efectuarea în prealabil a compensărilor admise de lege.

De regulă, compensările dintre plusuri şi minusuri de gestiune sunt admise în următoarele situații :

- atunci când a existat riscul confuziei între sortimentele de bunuri ;
- compensările se aprobă pentru aceeaşi perioadă de gestiune şi pentru acelaşi gestionar .

Creanțele şi datoriile se evaluează la valoarea lor nominală .

2. ***Bunurile depreciate*** se evaluează la valoarea de utilitate a fiecărui element, în funcție de utilitatea bunului respectiv în unitatea patrimonială şi de prețul pieței .

Creanțele şi datoriile incerte şi în litigiu se evaluează, de asemenea, la valoarea lor de utilitate, stabilită în funcție de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plată .

Creanțele, datoriile, precum şi disponibilitățile în devize se evaluează la cursul în vigoare, din ultima zi a exercițiului economico – financiar .

Titlurile imobilizate se evaluează la valoarea de utilitate pe care o reprezintă pentru unitatea patrimonială, iar ***titlurile de plasament***, la cursul mediu al ultimei luni a exercițiului, sau la valoarea probabilă de negociere, după caz.

Rezultatele inventarierii se consemnează într-un ***proces-verbal de inventariere,*** care cuprinde, în principal, următoarele :

- perioada şi gestiunile inventariate ;
- persoanele care au efectuat inventarierea ;
- plusurile şi minusurile de inventar constatate ;
- compensările efectuate ;
- bunurile depreciate ;
- creanţele şi datoriile incerte, în litigiu etc. ;
- valorificarea rezultatelor inventarierii ;
- constituirea şi regularizarea provizioanelor ;
- alte elemente privind concluziile şi propunerile referitoare la inventarierea patrimoniului .

VIII.2. Organizarea inventarierii

După cum s-a făcut precizarea, prin inventariere se înţelege ansamblul operaţiilor care au ca scop înregistrarea faptică şi evaluarea stocurilor de bunuri existente într-o gestiune sau într-o unitate patrimonială, în ansamblul ei .

Funcţiile principale ale inventarierii constau în controlul integrităţii bunurilor şi furnizarea de informaţii necesare descoperirii diferenţelor posibile între stocurile faptice şi datele contabile privind stocurile şi celelalte elemente patrimoniale .

În general, ***procesul de inventariere*** presupune parcurgerea următoarelor etape :

- pregătirea inventarierii ;
- efectuarea inventarierii prin stabilirea stocurilor faptice ;
- stabilirea rezulatelor inventarierii ;
- regularizarea (compensarea) plusurilor cu minusurile de inventar, acolo unde este cazul şi în limitele impuse de lege ;
- reflectarea contabilă a diferenţelor constatate la inventariere ;
- analiza compoziţiei stocurilor de bunuri .

Înainte de a prezenta etapele inventarierii facem precizarea că inventarierea patrimoniului se realizează de către o comisie de inventariere formată din cel puţin două persoane, numite prin dispoziţie scrisă, de către managementul firmei, sau se constituie la dispoziţia organelor de control .

1. Pregătirea inventarierii este etapa sau faza în care au loc unele lucrări preliminare, cum ar fi :

- numirea comisiei de inventariere ;
- sigilarea spaţiilor de păstrare a bunurilor ;
- vizarea documentelor la ultima operaţie (monetare, rapoarte de gestiune etc.) ;
- verificarea instrumentelor şi aparatelor de măsură şi control ;
- luarea unei declaraţii gestionarului ;
- operaţiuni de sortare, ambalare, etichetare etc. ;
- separarea bunurilor degradate sau depreciate de cele în bună stare ;

- separarea valorilor (bunurilor) materiale proprii de cele aparţinând altor agenţi economici, aflate temporar în unitate sau gestiunea inventariată (consignaţie, prelucrare, custodie etc.) ;
- întocmirea planului inventarierii .

De asemenea, cu ocazia inventarierii se recomandă stoparea operaţiunilor de predare – primire, iar dacă acest lucru nu este posibil, aceste operaţiuni se fac în prezenţa comisiei de inventariere, iar pe documentele contabile care însoţesc bunurile sau valorile respective se face menţiunea „ *primit* “ sau „ *eliberat* “ în timpul inventarierii .

2. ***Efectuarea inventarierii prin stabilirea stocurilor faptice*** este etapa în care comisia de inventariere trece la efectuarea propriu-zisă a verificării gestiunii, care constă în : măsurarea, cântărirea, cubarea sau numărarea bunurilor de către membrii comisiei de inventariere în prezenţa gestionarului .

Prezenţa gestionarului este în principiu obligatorie, mai ales că, în prima etapă, el dă o ***declaraţie*** scrisă comisiei de inventariere, din care să rezulte următoarele :

- dacă deţine în gestiune bunuri aparţinând altor persoane fizice sau juridice ;
- dacă deţine în gestiune bunuri cărora nu li s-au făcut formele de recepţie;
- dacă deţine în gestiune bunuri cărora li s-au întocmit formele de expediere ;
- dacă deţine documente neînregistrate în evidenţa sa gestionară, sau care nu au fost predate contabilităţii etc.

Bunurile constatate faptic sunt înscrise în listele de inventariere, în 3 exemplare, semnate pe fiecare pagină de către membrii comisiei şi de către gestionar .

Pentru bunurile greu vandabile, sezoniere, avariate, alterate sau depreciate, precum şi pentru bunurile care intră în unitatea patrimonială în timpul inventarierii se întocmesc liste de inventar separate .

La terminarea inventarierii, gestionarul sau persoana responsabilă de gestiunea bunurilor trebuie să consemneze pe ultima filă a listelor de inventariere că toate valorile specificate în listele de inventar au fost inventariate, atât în ce priveşte cantitatea, calitatea şi preţul, în prezenţa sa, că nu au fost omise bunuri de la inventariere şi că valorile inventariate sunt în păstrarea şi în responsabilitatea sa.

Datele cantitative din listele de inventariere sunt evaluate şi se totalizează, după care se întocmeşte, pe verso, o recapitulaţie în etalon natural .

După efectuarea inventarierii, listele de inventar se predau astfel :

- primul exemplar, completat de revizorul de gestiune, se trimite organului care a dispus inventarierea, pentru aprobare şi valorificare ;
- al doilea exemplar se predă gestionarului ;
- al treilea exemplar, completat de gestionar, rămâne în arhiva corpului revizorilor de gestiune, sau compartimentului specializat pe astfel de probleme .

Listele de inventar se anexează la procesul verbal de control gestionar, întocmit în 3 exemplare, din care un exemplar se predă conducerii agentului economic, unul rămâne în arhiva corpului revizorilor de gestiune, sau compartimentului specializat pe astfel de probleme, iar ultimul exemplar se predă gestionarului .

3. ***Stabilirea rezultatului inventarierii*** este etapa în care se confruntă datele scriptice din contabilitatea analitică sau sintetică, cu datele din listele de inventariere, într-un document care poate fi numit ***Situaţia comparativă a diferenţelor de gestiune*** .

De altfel, această etapă cuprinde două faze :

- evaluarea bunurilor înscrise pe listele de inventariere, prin înmulţirea lor cu preţurile de înregistrare din contabilitate ;
- compararea efectivă a stocurilor faptice din listele de inventariere cu stocurile scriptice din contabilitate, care, de altfel, sunt înscrise pe o coloană a listelor de inventariere .

Prin compararea stocurilor faptice cu cele scriptice pot rezulta următoarele situaţii :

a) ***stocurile faptice corespund cu cele scriptice*** :

$$S\,f = S\,s$$

în care :

S f - stoc faptic ;
S s - stoc scriptic .

Într-o asemenea situaţie se consideră că patrimoniul este administrat şi gospodărit corect .

b) ***lipsuri de inventar*** – situaţie în care stocul faptic este mai mic decât stocul scriptic (soldul contului de gestiune) :

$$S\,f < S\,s$$

Într-o asemenea situaţie, gestiunea nu este administrată şi gospodărită corect, existând posibilitatea ***fraudei*** .

c) ***plusuri de inventar*** - situaţie în care stocul faptic este mai mare decât stocul scriptic (soldul contului de gestiune), situaţie care denotă, de asemenea, o incorectă administrare şi gestionare a patrimoniului şi trebuiesc căutate cauzele care au determinat plusul de inventar (uneori îmbrăcând tot un caracter fraudulos) .

Atât pentru lipsurile, cât şi pentru plusurile de inventar, Comisia de inventariere cere o ***notă explicativă*** de la gestionar, şi, în general, cere explicaţii scrise de la cei care gestionează bunurile contabile, conducători de compartimente etc.

În cazul ***lipsurilor în gestiune*** se fac următoarele operaţii :

- calculul perisabilităţilor ;
- stabilirea pierderilor materiale peste norme ;
- calculul diferenţelor de imputat .

Perisabilităţile sunt pierderile sau scăderile din greutate sau din volum, datorate proprietăţilor fizico-chimice ale bunurilor, care se produc în timpul păstrării, manipulării sau desfacerii bunurilor, determinate de procese naturale, cum sunt : uscare, evaporare, scurgeri, spargeri, fărâmiţare, refrigerare, congelare, decongelare, fermentare sau alte procese biofizice asemănătoare în procesul de comercializare .

Limitele maxime de perisabilitate care pot fi acordate la mărfuri în procesul de comercializare sunt prezentate în fig. nr. 31 .

În România, actul normativ care reglementează ***normele maxime de perisabilitate*** care se pot acorda bunurilor care fac obiectul schimburilor comerciale este H.G. nr. 304 / 15 aprilie 1999 .

Formula de calcul al perisabilităţilor este următoarea :

$$P = \frac{Q_i \times P_u \times N_p}{100}$$

în care :

P - perisabilitatea sau valoarea pierderii normale (naturale) ;
Q_i - cantitatea de marfă (produs) intrată în gestiune ;
P_u - preţul unitar al mărfii ;
N_p - norma legală de perisabilitate .

De regulă, perisabilitatea se încadrează între 0,01 şi 4,0 % , în funcţie de sortimentele şi grupele de mărfuri (bunuri), o influenţă directă asupra procentului de perisabilitate având durata de păstrare şi anotimpul în care a avut loc pierderea din greutate sau din volum .

Dacă lipsa de mărfuri este mai mică sau egală cu mărimea perisabilităţilor, atunci acestea se scad în mărimea reală .

Prin pierderi materiale peste norme se înţeleg scăderile din greutate sau volum, care depăşesc normele de pierderi stabilite, sau au loc la bunuri cărora nu li se aplică normele de pierderi materiale .

Într-o asemenea situaţie, pierderile peste norme (stricăciuni, deteriorări, deprecieri, lipsuri etc.) sunt consemnate în procesul verbal de scădere, întocmit în 4 exemplare, dacă lipsurile se soluţionează de conducerea agentului economic, sau în 5 exemplare, dacă soluţionarea lipsurilor se face conform competenţelor legale .

Exemplarele procesului verbal au următorul circuit :

- primul exemplar se depune la serviciul contabilităţii ;
- al doilea exemplar la agentul valorificator ;
- al treilea exemplar se depune la contabilitatea analitică ;
- al patrulea exemplar rămâne la gestionar ;

Fig. nr. 31 - Limitele maxime de perisabilitate care pot fi acordate la mărfuri, în procesul de comercializare

Nr. crt.	Denumirea grupei, subgrupei sau produsului	Felul ambalajului	Norma maximă de perisabilitate (%)		
			Transport	Depozitare	Desfacere cu amănuntul sau în alimentația publică
0	1	2	3	4	5
	I. Mărfuri alimentare				
1.	Carne, slănină, organe şi subproduse comestibile (de ovine, porcine, bovine, păsări, vânat), proaspete şi refrigerate (exclusiv carnea preambalată în gramaj fix şi	vrac, tăvi, navete, pungi	0.15	0.25	0.20
2.	carnea de miel)	vrac, tăvi, navete, pungi	0.05	0.25	0.45
3.	Carne de miel proaspătă şi refrigerată	vrac, tăvi, navete, pungi	-	0.25	1.20
4.	Carne congelată	navete, tăvi, cutii din carton	0.10	0.15	0.75
5.	Preparate din carne (inclusiv crude, uscate), exclusiv proporționate la gramaj fix sau ambalate sub vid	navete, putini, butoaie, bidoane, lăzi, cutii din carton	0.20	0.20	0.60
6.	Brânzeturi şi produse lactate proaspete (exclusiv unt şi produse porționate la gramaj fix sau ambalate sub vid) Lapte de consum	sticle, bidoane, pungi din plastic	0.10	0.20	0.35
7.	Peşte: - viu, proaspăt şi refrigerat	cisterne, lăzi, butoaie, cutii din carton	0.60	0.30	0.50
	- congelat		0.20	0.30	0.50
8.	Peşte afumat, sărat şi subproduse din peşte (exclusiv porționat în gramaj fix sau ambalat sub vid	lăzi, cutii din carton, butoaie, borcane	0.10	0.20	0.30

0	1	2	3	4	5
9.	Ouă	lăzi, cofraje	0.30	0.30	1.00
10.	Ulei comestibil în vrac	butoaie, cisterne	0.10	-	0.10
11.	Produse de morărit în vrac (făină, griş, mălai)	saci	0.05	-	0.05
12.	Zahăr în vrac	saci	0.05	-	0.05
13.	Ape minerale	sticle	1.00	0.50	0.10
14.	Băuturi răcoritoare	sticle	0.50	1.00	-
15.	Vin, ţuică, rachiuri şi alte băuturi alcoolice îmbuteliate în recipiente din sticlă	navete, cartoane	-	0.05	0.10*)
16.	Vinuri în vrac	butoaie	0.075	0.05	-
17.	Bere	sticle	0.05	-	0.30
		butoaie	-	-	0.30
18.	Conserve din legume şi fructe	borcane	0.10	-	-
19.	Legume (cu excepţia celor uscate şi deshidratate)	lăzi, lădiţe, navete, cutii din carton	-	0.50	0.80
20.	Fructe (cu excepţia celor uscate şi deshidratate)	lăzi, lădiţe, navete, cutii din carton	-	0.60	0.80
21.	Alte produse alimentare:				
	- sare bulgări şi măcinată	vrac, saci, pungi	0.10	0.25	-
	- oţet	sticle	0.05	0.05	-
	- miere	bidoane, borcane	-	-	0.30
	II . Mărfuri nealimentare				
1.	Produse de uz casnic şi decorative din sticlă, cristal, sticlă termorezistentă :				
	- produse pentru menaj şi decorative	cutii din carton	0.15	0.05	0.10
	- borcane, baloane, sticlă pentru uz casnic	vrac, palete, cutii	1.20	0.50	0.50

0	1	2	3	4	5
	- geamuri	vrac, palete, stelaje	1.50	0.25	0.50
	- oglinzi	vrac, palete, cutii	0.40	0.05	0.25
	- becuri şi abajururi	cutii din carton	0.10	0.05	0.50
	- globuri şi ornamente pentru pomul de iarnă	cutii din carton	0.30	0.20	0.90
2.	Produse din porţelan, faianţă, ceramică, vitrus, ceroterm, majolică, alabastru şi şamotă:				
	- produse pentru menaj şi decorative	cutii	0.15	0.05	0.20
	- produse sanitare	vrac, cutii	0.15	0.05	0.10
	- plăci din faianţă, gresie, ceramică	cutii	0.10	0.05	-
3.	Produse din lut:				
	- produse de menaj şi decorative	vrac, cutii	0.80	0.05	0.20
	- ţigle, cuame, olane	vrac	0.30	0.05	0.10
	- cărămizi şi materiale de zidărie asimilabile	vrac	0.20	-	0.10
4.	Produse chimice lichide, ambalate în recipiente din sticlă şi din plastic	sticle, flacoane	0.20	0.05	0.05
5.	Produse cosmetice şi de toaletă, exclusiv cele din casete	cutii, sticle, flacoane	0.08	-	0.10
6.	şi seturi	vrac, saci	0.05	-	0.10
7.	Ciment, ipsos, var	vrac, saci	-	0.40	0.60
	Humă				
1.	**III . Combustibili solizi**	vrac	0.40	4.00	3.00
2.	Lemn de foc	vrac	0.30	1.00	0.50
	Cărbuni (lignit, cărbune brun, huilă, brichete), exclusiv subgranulat				

- al cincilea exemplar, atunci când este cazul, se trimite organelor de cercetare, în drept .

În situaţia în care lipsurile de bunuri, peste normele legale, nu sunt imputabile cuiva răspunzător, acestea se suportă de către agentul economic (sunt incluse în cheltuieli), cu aprobarea organelor competente .

Lipsurile imputabile se determină prin scăderea din volumul total al bunurilor lipsă a pierderilor materiale normale (perisabilităţile) şi a pierderilor materiale normale neimputabile .

Valoarea bunurilor lipsă, rămasă după scăderile menţionate, se impută gestionarului şi celorlalţi factori responsabili .

Stabilirea rezultatelor inventarierii se face în ***procesul verbal de control gestionar***, pe baza căruia se fac în contabilitate regularizările necesare, pentru punerea de acord a datelor contabile cu datele faptice .

Modelul listelor de inventariere este prezentat în fig. nr. 32, 33, şi 34 .

Fig. nr. 34 - Lista de inventariere (cod : 14 – 3 – 12 / b)

Unitatea ..... Pag. .....
Gestiunea .....

LISTĂ DE INVENTARIERE
Data .....

Nr. crt.	Cod sau denumire	Inventar faptic	Nr. crt.	Cod sau denumire	Inventar faptic
Comisia de inventariere		Numele şi prenumele			Semnătura

14-3-12/b A5

Aşa cum s-a menţionat, rezultatele inventarierii se înscriu de către Comisia de inventariere într-un proces verbal, care se prezintă în termen de 3 zile de la încheierea operaţiilor de inventariere conducerii agentului economic, care urmează să decidă, în termen de 5 zile, asupra soluţiilor propuse de comisie .

Rezultatele inventarierii generale a patrimoniului se centralizează în documentul contabil numit : „ Registrul inventar “ (vezi fig. nr. 35).

Fig. nr. 32 - Lista de inventariere (cod : 14 – 3 – 12)

Unitate		LISTĂ DE INVENTARIERE										Gestiunea		Pagina
Magazia												Loc de depozitare		....
		Data												
Nr. crt	Denumirea bunurilor inventariate	Codul sau numărul de inventar	U/M	CANTITĂȚI				PREȚ UNITAR	VALOAREA CONTABILĂ			Valoarea de inventar	DEPRECIEREA	
				Stocuri		Diferențe			Valoarea	Diferențe			Valoarea	Motivul (cod)
				Faptice	Scriptice	Plus	Minus			Plus	Minus			
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Numele și prenumele	Comisia de inventariere			Gestionar (Responsabil mijloace fixe)	Contabilitate
Semnătura					

														Pagina ....
Nr. crt	Denumirea bunurilor inventariate	Codul sau numărul de inventar	U/M	CANTITĂȚI				PREȚ UNITAR	VALOAREA CONTABILĂ			Valoarea de inventar	DEPRECIEREA	
				Stocuri		Diferențe			Valoarea	Diferențe			Valoarea	Motivul (cod)
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

	Comisia de inventariere			Gestionar (Responsabil mijloace fixe)	Contabilitate
Numele şi prenumele					
Semnătura					

Fig. nr. 33 - Lista de inventariere pentru gestiuni global – valorice (cod : 14 – 3 – 12 / a)

Unitatea	**LISTĂ DE INVENTARIERE**	Gestiunea	Pagina
Magazia	**Data ....**	Loc de depozitare	

Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	Cod	U/M	Cantitatea	Preț unitar de înregistrare în contabilitate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Deprecierea	
								Valoarea	Motivul (cod)
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Total pagină	x	x		x				

	Comisia de inventariere			Gestionar	Gestionar *)	Contabilitate
Numele şi prenumele						
Semnătura						

*) Se semnează de gestionarul primitor în cazul predării-primirii gestiunii .

(verso)

Pagina

Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	Cod	U/M	Cantitatea	Preț unitar de înregistrare în contabilitate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Deprecierea	
								Valoarea	Motivul (cod)
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Total pagină	x	x		x				

	Comisia de inventariere			Gestionar	Gestionar *)	Contabilitate
Numele şi prenumele						
Semnătura						

*) Se semnează de gestionarul primitor în cazul predării-primirii gestiunii

Fig. nr. 35 - Registrul - inventar (cod : 14 – 1 – 2)

.... **Nr. pagină ....**

(Unitatea)

REGISTRUL – INVENTAR

la data de ....

Nr. crt.	Recapitulația elementelor inventariate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Diferențe din evaluare (de înregistrat)	
				Valoarea	Cauze diferențe
1	2	3	4	5	6

Întocmit , Verificat ,

14 – 1 – 2 A4

Documentul contabil „ Registrul – inventar " este un document contabil obligatoriu de înregistrare a rezultatelor inventarierii patrimoniului, la începutul activităţii, sfârşitul exerciţiului financiar, sau cu ocazia încetării activităţii, pe baza datelor cuprinse în listele de inventariere şi procesele verbale de inventariere a elementelor patrimoniale, prin gruparea acestora pe conturi sau grupe de conturi .

Registrul – inventar se completează pe baza inventarierii faptice a fiecărei poziţii cuprinse în toate conturile din bilanţ .

În cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, în Registrul – inventar se înregistrează soldurile evidenţiate în listele de inventariere, actualizate cu valoarea intrărilor şi ieşirilor, până la data închiderii exerciţiului .

În cazul încetării activităţii, Registrul – inventar se completează cu valoarea elementelor patrimoniale inventariate faptic, la data respectivă .

4. Regularizarea (compensarea) plusurilor cu minusurile de inventar este etapa în care se pun de acord, prin înregistrări adecvate în contabilitate, evidenţa contabilă cu situaţiile din listele de inventariere (inventarul) .

Operaţia se execută în baza procesului verbal de inventariere, în care ***Comisia de inventariere*** şi-a expus concluziile şi propunerile cu privire la plusurile şi lipsurile constatate, stabilind eventualii vinovaţi şi modul de regularizare a diferenţelor .

În situaţiile în care, la unele gestiuni inventariate, ieşite în plus sau minus la inventar, datorită caracteristicilor merceologice şi proprietăţilor organoleptice asemănătoare, a existat riscul confundării de către gestionar a sortimentelor de bunuri, se poate admite compensarea plusurilor cu minusurile de inventar, dar numai pentru aceeaşi gestiune, acelaşi gestionar şi aceeaşi perioadă de gestiune, urmărindu-se să nu fie păgubit patrimoniul agentului economic .

Compensarea se face, atât cantitativ, cât şi valoric, limita de compensare constituind-o cantitatea cea mai mică, indiferent dacă este cu plus sau minus .

Metodologia de compensare presupune parcurgerea următoarelor etape :

- se ordonează, pe de o parte, valorile materiale la care s-au înregistrat plusuri, iar, pe de altă parte, cele la care s-au înregistrat lipsuri. în ordinea descrescătoare a preţurilor ;
- compensarea porneşte de la preţul cel mai mare către preţul cel mai mic, până se ajunge la limita cantitativă de compensat .

Se procedează în felul acesta pentru a nu rămâne bunuri cu preţ mare, care se pot înregistra ca perisabilităţi, ca cheltuieli pentru agentul economic .

În urma compensării unor bunuri cu preţuri unitare diferite, pot rezulta :

- ***plusuri valorice***, atunci când cantitatea în plus, intrată în compensare a fost epuizată, dar nu şi valoarea plusului de gestiune ;
- lipsuri valorice, în situaţiile inverse .

După cum se poate observa, ***plusurile valorice*** permit o recuperare a cheltuielilor cu marfa (bunurile), în timp ce ***lipsurile (minusurile) valorice*** se impută, de regulă, gestionarului sau celorlalţi factori responsabili .

După compensare pot rămâne deci diferenţe cantitativ – valorice, în plus sau în minus, care poartă numele de ***diferenţe nete*** .

În contabilitate, ***plusurile cantitativ – valorice*** se înregistrează ca o intrare de valori materiale, concomitent cu diminuarea cheltuielilor cu bunurile respective, iar lipsurile se

suportă de agentul economic, în limita cotelor de perisabilitate admise, diferența imputându-se factorilor responsabili .

5. Reflectarea contabilă a diferențelor contatate la inventariere este etapa în care concluziile formulate de către Comisia de inventariere, prin procesul verbal de inventariere, după aprobarea conducerii unității patrimoniale, sunt transmise contabilității, în vederea punerii de acord a datelor din contabilitate, cu datele faptice din listele de inventariere.

La stabilirea, regularizarea şi înregistrarea în contabilitate a diferențelor constatate în contabilitate trebuie să se țină seama de următoarele aspecte :

- la stabilirea valorilor de inventar se aplică principiul prudenței, conform căruia nu se admite supraevaluarea elementelor de activ şi a veniturilor, respectiv, subevaluarea elementelor de pasiv şi a cheltuielilor ;
- pentru lipsurile de inventar neimputabile (deprecieri) se constituie provizioane, dacă deprecierea este reversibilă sau se constituie amortismente suplimentare, în cazul imobilizărilor la care deprecierea este ireversibilă ;
- plusurile de inventar se înregistrează ca intrări în patrimoniul unităților ;
- lipsurile (minusurile) de inventar se trec asupra cheltuielilor atunci când nu sunt imputabile, sau se recuperează de la persoanele vinovate, imputarea sumelor făcându-se la ***valoarea de înlocuire*** , care reprezintă de fapt ***costul de achiziție*** a bunurilor, la data la care s-a constatat prejudiciul (lipsa) .

În principiu, ***costul de achiziție*** cuprinde următoarele elemente :

- prețul de cumpărare practicat pe piață la data respectivă ;
- taxele nerecuperabile ;
- cheltuielile de transport – aprovizionare ;
- cheltuieli pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunurilor respective ;
- taxa pe valoarea adăugată colectată (TVAc) .

Facem totodată mențiunea că, în cazul compensărilor, acordarea perisabilităților, scăderea din contabilitate a lipsurilor şi deprecierilor neimputabile, inclusiv constituirea provizioanelor pentru deprecieri, ***nu se influențează*** mărimea profitului impozabil şi a TVA datorate, toate aceste elemente fiind ***nedeductibile fiscal*** .

Principalele operațiuni economico–financiare care se reflectă în contabilitate, ca urmare a diferențelor constatate la inventarieri, pot fi exemplificate astfel :

5 1. ***Înregistrarea în contabilitate a plusului de materii prime***, în valoare de 500.000 lei

500.000	300 - Materii prime	=	600 - Cheltuieli cu materiile prime	500.000

5 2. ***Înregistrarea în contabilitate a lipsurilor de materii prime, neimputabile (inclusiv perisabilități)***, în valoare de 500.000 lei :

a) Înregistrarea în contabilitate a lipsurilor incluse în cheltuieli (neimputabile).

500.000	600	- Cheltuieli cu materiile prime	=	300	- Materii prime	500.000

b) Înregistrarea TVA colectat :

- materii prime lipsă neimputabile = 500.000 lei
- TVAc = 22 % = $\frac{500.000 \times 22}{100}$ = 110.000 lei
- Total valoare de înlocuire = 610.000 lei

110.000	635	- Cheltuieli cu alte impozite taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427	- TVAc	110.000

5 3. ***Înregistrarea în contabilitate a lipsurilor de materii prime imputabile***, în valoare de 500.000 lei :

a) Înregistrarea lipsurilor de materii prime :

500.000	600	- Cheltuieli cu materiile prime	=	300	- Materii prime	500.000

b) Înregistrarea imputării contravalorii materiilor prime lipsă :

- materii prime lipsă = 500.000 lei
- TVAc = 22 % = $\frac{500.000 \times 22}{100}$ = 110.000 lei
- Total valoare de înlocuire = 610.000 lei

610.000	4282	- Alte creanțe în legătură cu personalul	=	%		
				758	- Alte venituri din exploatare	500.000
				4427	- TVAc	110.000

5 4. ***Înregistrarea în contabilitate a plusului de inventar la produsele finite***, în valoare de 400.000 lei :

400.000	345	- Produse finite	=	711	- Venituri din producţia stocată	400.000

5 5. ***Înregistrarea în contabilitate, a lipsurilor de produse finite, neimputabile***, în valoare de 400.000 lei :

a) Înregistrarea lipsurilor de produse finite neimputabile, incluse în cheltuieli :

400.000	711	- Venituri din producţia stocată	= 345 - Produse finite		400.000

b) Înregistrarea TVA colectată, aferentă lipsurilor neimputabile (perisabilităţi) etc.

- produse finite lipsă = 400.000 lei
- TVAc = 22 % = $\frac{400.000 \times 22}{100}$ = 88.000 lei
- Total valoare de înlocuire = 488.000 lei

88.000	635	- Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 - TVAc	88.000

c) Înregistrarea imputării contravalorii produselor finite lipsă :

- produse finite lipsă = 400.000 lei
- TVAc = 22 % = $\frac{400.000 \times 22}{100}$ = 88.000 lei
- Total valoare de înlocuire = 488.000 lei
-

488.000	4282	- Alte creanţe în legătură cu personalul	=	% 758 - Alte venituri din exploatare	400.000
				4427 – TV Ac	88.000

5 6. ***Înregistrarea în contabilitate a unui plus de inventar la mărfuri***, în valoare de 800.000 lei :

800.000	371	- Mărfuri	=	607 - Cheltuieli privind mărfurile	800.000

5 7. *Înregistrarea în contabilitate a lipsurilor de inventar neimputabile* (perisabilităţi etc.), în valoare de 800.000 lei :

a) Înregistrarea lipsurilor de mărfuri neimputabile, incluse în cheltuieli :

800.000	607 - Cheltuieli privind mărfurile	=	371 – Mărfuri		800.000

b) Înregistrarea TVAc, aferent lipsurilor neimputabile :

- mărfuri lipsă = 800.000 lei

$$\text{- TVAc} = 22\,\% = \frac{800.000 \times 22}{100} = 176.000 \text{ lei}$$

176.000	635 - Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 - TVAc		176.000

c) Înregistrarea imputării lipsei din gestiune (dacă este cazul) :

- mărfuri lipsă = 800.000 lei

$$\text{- TVAc} = 22\,\% = \frac{800.000 \times 22}{100} = 176.000 \text{ lei}$$

Total valoare de înlocuire = 976.000 lei

976.000	4282 - Alte creanţe în legătură cu personalul	=	%		
			758 - Alte venituri din exploatare		800.000
			4427 - TVAc		176.000

5 8. *Înregistrarea în contabilitate a plusurilor de gestiune la materiale,* în valoare de 700.000 lei :

700.000	301 – Materiale consumabile	=	601 – Cheltuieli cu materiale consumabile		700.000

5 9. *Înregistrarea în contabilitate a unor lipsuri de gestiune la materiale consumabile*, în valoare de 700.000 lei :

a) Înregistrarea în contabilitate a lipsei de materiale neimputabile, incluse în cheltuieli :

700.000	601 –	Cheltuieli cu materiale consumabile	=	301 – Materiale consumabile		700.000

b) Înregistrarea în contabilitate a TVAc aferente lipsurilor neimputabile :

- materiale consumabile lipsă = 700.000 lei

$$\text{- TVAc} = 22\,\% = \frac{700.000 \times 22}{100} = 154.000 \text{ lei}$$

154.000	635 –	Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 – TVAc		154.000

c) Înregistrarea în contabilitate a lipsurilor imputabile :

- materiale consumabile lipsă = 700.000 lei

$$\text{- TVAc} = 22\,\% = \frac{700.000 \times 22}{100} = 154.000 \text{ lei}$$

- Total valoare de înlocuire = 654.000 lei

854.000	4282 -	Alte creanţe în legătură cu personalul	=	%		
				758 - Alte venituri din exploatare		700.000
				4427 - TVAc		154.000

5 10. *Înregistrarea în contabilitate a plusului de mijloace fixe* (plusul de inventar la mijloace fixe este considerat o subvenţie pentru investiţii), în valoare de 4.000.000 lei :

4.000.000	212 -	Mijloace fixe	=	131 - Subvenţii pt. investiţii		4.000.000

5 11. *Înregistrarea în contabilitate a lipsei de inventar la mijloace fixe în stare nouă (neamortizate)*, în valoare de 4.000.000 lei :

4.000.000	6718 - Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune	=	212 - Mijloace fixe	4.000.000

5 12. *Înregistrarea în contabilitate a lipsei de inventar la mijloace fixe*, în valoare de 4.000.000 lei, aflate în funcțiune şi amortizate în procent de 30% (1.200.000) lei :

	%			
2.800.000	6718 - Alte cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune	=	212 - Mijloace fixe	4.000.000
1.200.000	281 – Amortizări privind imobilizările corporale			

5 13. *Înregistrarea în contabilitate a lipsurilor de inventar la mijloace fixe* în valoare de 4.000.000 lei, amortizate integral :

4.000.000	281- Amortizări privind imobilizările corporale	=	212 - Mijloace fixe	4.000.000

5 14. *Înregistrarea în contabilitate a lipsurilor de inventar la mijloace fixe* în valoare de 4.000.000 lei, imputabile :

- mijloace fixe lipsă = 4.000.000 lei
- TVAc = 22 % = $\frac{4.000.000 \times 22}{100}$ = 880.000 lei
- Total valoare de înlocuire = 4.880.000 lei

4.880.000	4282 - Alte creanțe în legătură cu personalul	=	%	
			758 – Alte venituri din exploatare	4.000.000
			4427 – TVAc	880.000

5 15. *Înregistrarea în contabilitate a plusului de inventar la mijloace băneşti* în numerar, la casierie, în sumă de 1.000.000 lei :

a) La agenţi economici privaţi :

1.000.000	5311 - Casa în lei	=	7718 – Alte venituri excepţionale din operaţiuni de gestiune	1.000.000

b) La agenţii economici cu capital de stat :

1.000.000	5311 - Casa în lei	=	4481 – Alte datorii faţă de bugetul statului	1.000.000

5 16. *Înregistrarea în contabilitate a lipsei de inventar la mijloacele băneşti în numerar*, la casierie, în sumă de 1.000.000 lei :

1.000.000	6718 - Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune	=	5311 – Casa în lei	1.000.000

5 17. *Înregistrarea în contabilitate a lipsei de inventar la mijloacele băneşti în numerar*, la casierie, în sumă de 1.000.000 lei, imputabile :

1.000.000	4282 - Alte creanţe în legătură cu personalul	=	7718 – Alte venituri excepţionale din operaţii de gestiune	1.000.000

În conformitate cu H.G. nr. 304 / 15.04.1999, pentru aprobarea Normelor privind limitele legale de perisabilitate, cheltuielile cu perisabilităţile se vor înregistra în contul 671 – Cheltuieli excepţionale privind operaţiile de gestiune, cu două costuri analitice distincte, respectiv :

- Contul 6718.1 - Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiuni de gestiune pentru perisabilităţi admise ;
- Contul 6718.2 - Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiuni de gestiune pentru perisabilităţile peste limite legale .

Normele privind limitele legale de perisabilitate sunt valabile numai pentru persoanele juridice care sunt obligate, potrivit legii, la plata impozitului pe profit, în limita cărora, cheltuielile cu perisabilităţile sunt deductibile din veniturile realizate .

Capitolul IX

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

IX.1. Principii şi reglementări privind taxa pe valoarea adăugată (TVA)

Taxa pe valoarea adăugată (TVA) este un impozit indirect, calculat asupra valorii adăugate, realizată de agenţii economici, şi se aplică asupra tuturor operaţiilor privind transferul proprietăţii bunurilor şi prestărilor de servicii (cu excepţiile prevăzute de lege), respectiv se aplică asupra tranzacţiilor corespunzătoare fiecărui stadiu al circuitului economic al bunurilor .

Valoarea adăugată se calculează ca o diferenţă între valoarea bunurilor şi serviciilor realizate de un agent economic şi cea a bunurilor şi serviciilor utilizate pentru realizarea lor, numite şi ***consumuri intermediare*** :

$$VA = P - Ci$$

în care :

VA - valoarea adăugată ;
P - producţia de bunuri şi servicii realizată de agentul economic ;
Ci - consumurile intermediare .

Cu alte cuvinte, ***valoarea adăugată*** este echivalentă cu diferenţa dintre vânzările şi cumpărările aceluiaşi stadiu al circuitului economic, permiţând remunerarea factorilor de producţie, respectiv :

- remunerarea proprietarului capitalului (profitul) ;
- remunerarea muncii (salariul) ;
- remunerarea creditorilor (dobânzile) ;
- contribuţiile la bugetul centralizat al statului (taxe şi impozite) .

Abordată din punct de vedere contabil, ***valoarea adăugată*** este definită ca reprezentând diferenţa dintre producţia exerciţiului, inclusiv marja comercială şi consumurile provenite de la terţi, respectiv :

$$VA = (P_e + M_c) - C_t$$

în care :

VA - valoarea adăugată ;
P_e - producţia exerciţiului ;
M_c - marja comercială ;
C_t - consumurile provenite de la terţi .

- **Producția exercițiului** cuprinde :
- producția vândută ;
- producția stocată ;
- producția imobilizată .

Rezultă :

$$P_e = P_v + P_s + P_i$$

în care :

P_e - producția exercițiului ;
P_v - producția vândută ;
P_s - producția stocată ;
P_i - producția imobilizată .

După cum se cunoaşte din Planul general de conturi, contul care reflectă veniturile din producția stocată este *711 – Venituri din producția stocată*, cont bifuncțional, care poate avea la sfârşitul perioadei, fie sold creditor, fie sold debitor .

În cazul în care la sfârşitul perioadei soldul contului este debitor, în calculul producției exercițiului, producția stocată va fi scăzută, respectiv :

$$P_e = (P_v + P_i) - P_s$$

- ***Marja comercială*** (adaosul comercial) se determină ca diferență între vânzările de mărfuri şi costul de cumpărare al mărfurilor vândute .
- ***Consumurile provenite de la terți*** reflectă, cheltuielile pe care le face agentul economic, cu materiile prime, materialele consumabile, serviciile etc., efectuate de terți agenți economici, persoane juridice sau fizice .

Taxa pe valoarea adăugată privită din punct de vedere ***fiscal*** reprezintă un ***impozit pe consum***, suportat de consumatorul final .

În sfera de aplicare a TVA se cuprind ***operațiunile cu plată, precum şi cele asimilate acestora***, efectuate de o manieră independentă, de către persoane fizice sau juridice, privind :

1. livrările de bunuri mobile şi prestări de servicii, efectuate în cadrul exercitării activității profesionale ;
2. transferul proprietății bunurilor imobiliare între agenții economici, precum şi între aceştia şi instituții publice sau persoane fizice ;
3. sunt asimilate cu livrările de bunuri şi prestările de servicii şi următoarele operații:

- vânzarea cu plata în rate sau închirierea unor bunuri, pe baza unui contract, cu clauza trecerii proprietății asupra bunurilor respective, după plata ultimei rate sau la o anumită dată ;
- preluarea de către agentul economic a unor bunuri, în vederea folosirii, sub orice formă, în scop personal sau pentru a fi puse la dispoziția altor persoane fizice sau juridice, în mod gratuit, acelaşi regim aplicându-se şi prestărilor de servicii .

Facem mențiunea că se exceptează de la prevederile menționate bunurile şi serviciile ***acordate în mod gratuit***, în limitele şi potrivit destinațiilor prevăzute de lege .

4. Importul de bunuri şi servicii . Nu se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operaţiunile privind livrările de bunuri şi prestările de servicii, rezultate din activitatea specifică autorizată, efectuate de :

a) asociaţiile fără scop lucrativ, pentru activităţile având caracter social-filantropic ;
b) organizaţiile care desfăşoară activităţi de natură religioasă, politică sau civilă ;
c) organizaţiile sindicale, pentru activităţile legate direct de apărarea colectivă a intereselor materiale şi morale ale membrilor lor ;
d) instituţiile publice, pentru activităţile lor administrative, sociale, educative, de apărare, ordine publică, siguranţa statului, culturale şi sportive .

ATENŢIE !

Persoanele juridice mai sus menţionate sunt supuse taxei pe valoarea adăugată, pentru operaţiunile efectuate în mod sistematic, direct sau prin unităţi subordonate, pentru obţinerea de profit .

- ***Teritorialitatea TVA*** . Sunt supuse taxei pe valoarea adăugată toate operaţiunile referitoare la transferul dreptului de proprietate, asupra bunurilor situate pe teritoriul României .

Bunurile provenite din import sunt impozabile în România, la intrarea acestora în ţară şi la înregistrarea declaraţiei vamale .

Prestările de servicii sunt impozabile atunci când sunt utilizate în România, indiferent de locul unde este situat sediul sau domiciliul prestatorului .

În principiu, în cazul prestărilor de servicii, de regulă, locul impozitării este:

- locurile unde sunt situate bunurile de natură imobiliară ;
- locul unde se prestează transportul de persoane sau de mărfuri ;
- locul unde beneficiarul are stabilit sediul activităţii economice, sau, în lipsă, domiciliul stabil al acestuia ;
- locul unde serviciile sunt prestate efectiv .

- ***Operaţiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată.*** Sunt scutite de TVA următoarele operaţiuni :

1. ***Livrările de bunuri şi prestările de servicii rezultate din activitatea specifică autorizată, efectuate în ţară de către*** :

a) unităţile sanitare, inclusiv veterinare şi de asistenţă socială ;
b) unităţile şi instituţiile de învăţământ cuprinse în sistemul naţional de învăţământ ;
c) unităţile care desfăşoară, potrivit legii, activităţi de cercetare, dezvoltare şi inovare şi execută programe, subprograme, teme, proiecte, precum şi acţiuni componente ale Programului naţional de cercetare ştiinţifică şi dezvoltare tehnologică, sau ale Planului naţional de cercetare, dezvoltare şi inovare ;
d) liber - profesioniştii autorizaţi, care îşi exercită activitatea în mod individual, precum şi persoanele fizice şi asociaţiile familiale, autorizate să desfăşoare activităţi economice pe baza liberei iniţiative ;
e) gospodăriile agricole individuale şi asociaţiile de tip privat ale acestora ;

f) societăţile de investiţii financiare, de intermediere financiară şi de valori mobiliare, cum sunt : acţiunile, obligaţiunile, titlurile şi înscrisurile de stat, precum şi alte instrumente financiare derivate ;

g) Banca Naţională a României, pentru operaţiunile specifice, aprobate prin lege ;

h) societăţile de asigurare şi / sau reasigurare, inclusiv cele de intermediere în astfel de activităţi ;

i) activităţile de tipărire şi vânzare a timbrelor, la valoarea declarată ;

j) operaţiunile care intră în sfera de aplicare a impozitului pe spectacole şi a impozitului pe venituri din activitatea de taximetrie;

k) editarea, tipărirea şi vânzarea de ziare, cu exercitarea dreptului de deducere a TVA, aferentă cumpărărilor de bunuri şi prestărilor de servicii, destinate operaţiunilor de mai sus, exclusiv activitatea cu caracter de reclamă şi publicitate ;

l) editarea, tipărirea şi vânzarea de cărţi şi reviste, exclusiv activitatea cu caracter de reclamă şi publicitate ;

m) realizarea şi difuzarea programelor de radio şi televiziune, cu excepţia celor cu caracter de reclamă şi publicitate ;

n) producţia de filme, cu excepţia celor cu caracter de reclamă şi publicitate ;

o) produsele şi serviciile următoare :

- combustibilii pentru consumul casnic ;
- energia electrică pentru consumul casnic ;
- energia termică pentru consumul casnic ;
- apă şi canalizare ;
- transportul fluvial al localnicilor conform legii .

p) activităţile agenţilor economici, precum şi cele care îndeplinesc condiţiile unei activităţi economice, desfăşurate de asociaţii, organizaţii, instituţii publice şi alte persoane juridice, cu o cifră de afaceri declarată organului fiscal competent sau, după caz, realizată, ***de până la 50 milioane lei*** anual .

ATENŢIE !

În situaţia realizării unei cifre de afaceri superioare plafonului de 50 milioane lei, agenţii economici şi celelalte persoane juridice scutite devin plătitoare de taxă pe valoare adăugată, în condiţiile şi la termenele stabilite de legiuitor .

După înscrierea ca plătitor de taxă pe valoare adăugată, agenţii economici şi celelalte persoane juridice nu mai beneficiază de scutire, chiar dacă ulterior realizează o cifră de afaceri inferioară plafonului menţionat .

- ***Operaţiuni impozabile prin opţiune*** - Agenţii economici, precum şi unităţile economice din cadrul altor persoane juridice, care efectuează operaţiuni scutite de TVA, pot opta pentru plata acestei taxe pentru întreaga activitate sau numai pentru o parte a acesteia .

Aprobarea se dă de către organele prevăzute de lege şi se referă la ansamblul normelor privind TVA, iar aplicarea se face începând cu luna următoare datei aprobării .

- ***Plătitorii taxei pe valoarea adăugată*** - TVA datorată bugetului de stat se plăteşte de către :

1. - agenţii economici înregistraţi la organele fiscale competente, ca plătitori de TVA, pentru livrările de bunuri mobile, transferul proprietăţii bunurilor imobiliare şi prestările de servicii supuse TVA ;

2. - titularii operaţiunilor de import de bunuri, direct, prin comisionari în vamă sau terţe persoane juridice, care acţionează în numele şi din ordinul titularului operaţiunii de import ;
3. - persoanele fizice, pentru bunurile introduse în ţară, potrivit regulamentului vamal aplicabil acestora ;
4. - persoanele juridice sau fizice, cu sediul sau domiciliul stabil în România, pentru bunurile din import închiriate, inclusiv pe bază de contracte de leasing, precum şi pentru serviciile efectuate de prestatori, cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, referitoare la :
   - cesiuni şi concesiuni ale dreptului de autor, de brevete, de mărci de fabrică şi de comerţ, sau alte drepturi similare ;
   - prestaţii de publicitate ;
   - prestaţiile consultanţilor, inginerilor, birourilor de studii, avocaţilor, experţilor contabili şi alte prestaţii similare ;
   - prelucrarea de date şi furnizări de informaţii ;
   - operaţiuni bancare, financiare, de asigurare şi reasigurare ;
   - punerea la dispoziţie de personal .

În toate situaţiile în care persoana care realizează operaţiuni impozabile nu are sediul sau domiciliul stabil în România, este obligată să desemneze un ***reprezentant fiscal***, domiciliat în România, care se angajează să îndeplinească obligaţiile ce revin plătitorului .

• ***Faptul generator şi exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată*** - obligaţia plăţii TVA ia naştere la data efectuării livrării de bunuri mobile, transferului proprietăţii bunurilor imobiliare şi prestării serviciilor .

Pentru livrările de bunuri şi prestările de servicii cu plata în rate, precum şi pentru cele care dau naştere la decontări sau încasări succesive, faptul generator de plată intervine la expirarea perioadei pentru care se face decontarea, sau, după caz, la data prevăzută pentru plata ratelor .

Pentru ***operaţiunile de import de bunuri***, obligaţia plăţii TVA ia naştere la data înregistrării declaraţiei vamale, iar în cazul ***serviciilor din import*** la data recepţiei de către beneficiari a serviciilor .

• ***Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată*** este dreptul organului fiscal de a pretinde plătitorului, la o anumită dată, plata taxei datorate bugetului de stat, ea luând naştere, de regulă, în momentul efectuării livrării bunurilor mobile, transferului proprietăţii bunurilor imobiliare sau prestării serviciilor .

În unele cazuri, prin derogare, exigibilitatea TVA poate fi anticipată sau ulterioară faptului generator, în condiţii stabilite de legiuitor .

Pentru livrările de bunuri şi prestările de servicii care se efectuează continuu, precum şi pentru cele la care se încasează, de regulă, avansuri, exigibilitatea TVA intervine la data stabilirii debitului clientului, pe bază de factură sau alt document legal, pe bază de cerere aprobată de organele fiscale, la care agenţii economici sunt înregistraţi ca plătitori .

Antreprenorii de lucrări imobiliare pot să opteze pentru plata TVA la efectuarea livrărilor, în condiţii aprobate de legiuitor .

• ***Baza de impozitare a TVA*** reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, exclusiv taxa pe valoarea adăugată .

Baza de impozitare este reprezentată de următoarele elemente :

- preţurile negociate între vânzător şi cumpărător, precum şi alte cheltuieli datorate de cumpărător pentru livrările de bunuri şi care nu au fost cuprinse în preţ, inclusiv accizele stabilite potrivit normelor legale ;
- tarifele negociate pentru prestările de servicii ;
- suma rezultată din aplicarea cotei de comision, sau suma convenită între parteneri, pentru operaţiunile de intermediere ;
- preţurile de piaţă sau, în lipsa acestora, costurile bunurilor executate de agenţii economici pentru folosinţă proprie, ori predate sub diferite forme, angajaţilor sau altor persoane ;
- valoarea în vamă, determinată potrivit legii, la care se adaugă taxa vamală ;
- alte taxe şi accizele datorate pentru bunurile şi serviciile din import ;
- preţurile de piaţă sau, în lipsa acestora, costurile aferente serviciilor prestate pentru folosinţă proprie de un agent economic, sau cu titlu gratuit, pentru alte persoane fizice sau juridice .
- preţurile vânzărilor efectuate din depozitele vămii, sau stabilite prin licitaţie .

Nu se cuprind în baza de impozitare următoarele :

- remizele şi alte reduceri de preţ acordate de către furnizor direct clientului, inclusiv cele date după facturarea bunurilor sau a serviciilor ;
- bunurile acordate de către furnizori clienţilor, în vederea stimulării vânzărilor, în condiţiile prevăzute în contractele încheiate ;
- penalizările pentru neîndeplinirea totală sau parţială a obligaţiilor contractuale ;
- sumele achitate de furnizor sau prestator în contul clientului şi care apoi se decontează acestuia ;
- sumele încasate de la bugetul de stat, de către agenţii economici înregistraţi la organele fiscale ca plătitori de TVA, şi care sunt destinate finanţării investiţiilor, acoperirii diferenţelor de preţ şi de tarif, finanţării stocurilor de produse cu destinaţie specială .

În cazul refuzurilor totale sau parţiale privind cantitatea, preţurile sau alte elemente cuprinse în facturi sau în documente similare, suma impozabilă va fi redusă corespunzător .

În acelaşi mod se procedează şi în situaţia în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expediat marfa .

- ***Cotele de impozitare*** - conform reglementărilor legale în România, se aplică următoarele cote de impozitare :

1. ***Cota de 22 %*** - pentru operaţiile privind livrările de bunuri, transferurile imobiliare şi prestările de servicii, din ţară şi din import, cu excepţiile prevăzute de lege ;

2. ***Cota redusă de 11 %*** - pentru următoarele categorii de bunuri :
- carne comestibilă de animale şi păsări domestice, inclusiv organe şi măruntaie, vândute în stare proaspătă, preparate şi conserve ;
- peşte şi produse comestibile din peşte, inclusiv semiconserve, cu excepţia icrelor ;
- făină de grâu, de secară şi de orez, cu excepţia făinurilor pentru nutreţuri ;

- medicamentele de uz uman şi veterinar, substanţe farmaceutice, plante medicinale, aparatură de tehnică medicală şi alte bunuri, destinate exclusiv utilizării în scopuri medicinale, chirurgicale, dentare sau veterinare ;
- proteze şi produse ortopedice ;
- uniforme pentru copii din învăţământul preşcolar şi primar ;
- articole de îmbrăcăminte şi încălţăminte pentru copii sub un an ;
- lucrările agricole ;
- pâine ;
- grâu de consum şi pentru seminţe .

3. ***Cota zero - pentru următoarele :***
- exportul de bunuri şi prestările de servicii, legate direct de exportul bunurilor, efectuate de agenţii economici cu sediul în România ;
- transportul internaţional de persoane, în şi din străinătate, efectuat prin curse regulate, de agenţii economici autorizaţi, precum şi prestările de servicii legate direct de acestea ;
- livrările de bunuri destinate utilizării sau încorporării în nave şi aeronave, care prestează transporturi internaţionale de persoane şi de mărfuri ;
- alte prestări de servicii, efectuate de agenţii economici cu sediul în România, contractate cu beneficiari din străinătate, în condiţiile stabilite de lege .

4. ***Cotele de 22 % şi 11 % recalculate*** se aplică pentru toate bunurile comercializate prin comerţul cu amănuntul şi de alimentaţie publică, sau alte unităţi care au relaţii directe cu populaţia (vânzări cu amănuntul), precum şi pentru prestările de servicii către populaţie, cum ar fi : serviciile de transport, serviciile poştale, serviciile telefonice etc. .

Practicarea cotelor TVA recalculate este logică, deoarece bunurile materiale şi serviciile menţionate au deja înglobat în preţul sau tariful de vânzare, taxa pe valoarea adăugată .

În consecinţă, în toate situaţiile de vânzare cu amănuntul, sau prestări de servicii către populaţie pe bază de tarife, se aplică cotele TVA recalculate, astfel :

a) ***Pentru operaţiunile supuse cotei de 22 %*** , cota TVA recalculată se determină cu ajutorul ***formulei sutei mărite***, care se aplică în situaţiile când un număr iniţial conţine mai mult de 100 procente, respectiv :

$$\text{TVA (22 \%) recalculat} = \frac{22 \times 100}{100 + 22} = \frac{22}{122} \times 100 = 18{,}033\ \%$$

b) ***Pentru operaţiunile supuse cotei de 11 %*** (procedeul este acelaşi) :

$$\text{TVA (11 \%) recalculat} = \frac{11 \times 100}{100 + 11} = \frac{11}{111} \times 100 = 9{,}909\ \%$$

Acelaşi regim de calcul se aplică şi pentru determinarea TVA aferentă bunurilor vândute pe bază de licitaţie, pe bază de evaluare sau expertiză, precum şi pentru alte situaţii,

în care în documentele legale nu se specifică în mod expres cuantumul taxei pe valoarea adăugată .

• ***Regimul deducerilor TVA*** stabileşte faptul că plătitorii de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor şi serviciilor achiziţionate pentru realizarea de :

- operaţiuni supuse TVA, în cotele menţionate ;
- bunuri şi servicii scutite de taxă, pentru care prin lege se prevede în mod expres exercitarea dreptului de deducere ;
- acţiuni de sponsorizare, reclamă şi publicitate, precum şi pentru alte acţiuni prevăzute în acte normative, cu respectarea plafoanelor şi destinaţiilor prevăzute în acestea .

Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabileşte ca diferenţă între valoarea taxei facturate pentru bunurile livrate şi serviciile prestate (atunci când agentul economic se află în postura de ***vânzător sau prestator*** de servicii) şi a taxei pe valoarea adăugată, aferentă intrărilor (cumpărărilor) de bunuri şi servicii (atunci când acelaşi agent economic se află în postura de ***cumpărător*** de bunuri şi servicii) .

Prin efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aferentă intrărilor de bunuri şi servicii, agenţii economici sunt obligaţi :

- să justifice prin documente legal întocmite cuantumul TVA ;
- să justifice că bunurile în cauză sunt destinate nevoilor firmei şi sunt proprietatea acesteia .

Menţionăm că ***dreptul de deducere*** priveşte numai TVA care este înscrisă într-o ***factură*** sau alt document legal, care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operaţiunilor pentru care se aplică regimul deducerilor .

Diferenţele de TVA, în plus sau minus, se regularizează pe bază de deconturi ale plătitorilor (vezi fig. nr. 35) .

Fig. nr. 35 - Modele de decont al plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată

ROMÂNIA
M. F.
MINISTERUL FINANŢELOR

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ
(MODEL ÎN VIGOARE PÂNĂ LA DATA DE 1.01.1999)
DECONT PE LUNA : ☐☐ AN: ☐☐☐☐

CODUL FISCAL AL PLĂTITORULUI DE T.V.A.: ☐☐☐☐☐☐☐☐☐
DENUMIREA AGENTULUI ECONOMIC: .....
LOCALITATEA ..... , str. ..... nr. ..... judeţul (sectorul) .....
codul poştal ..... tel./fax .....

OPERAŢIUNI REALIZATE (ÎN LEI, FĂRĂ ZECIMALE)

I E Ş I R I				
		Valoarea	Cota	T.V.A.
1.	Vânzări în ţară		22 %	
2.	Vânzări în ţară		11 %	
3.	Reglementări		x	
4.	Export		x	x
5.	Scutite cu drept de deducere		x	x
6.	Scutite fără drept de deducere		x	x
7.	**TOTAL** [(1)+(2)+(3)+(4)+(5)+(6)]			
8.	**PRO RATA**	%		

I N T R Ă R I				
		Valoarea	Cota	T.V.A.
9.	Cumpărări pentru nevoile agentului economic		22 %	
10.	Cumpărări pentru nevoile agentului economic		11 %	
11.	**T.V.A. DEDUCTIBILĂ** [(9)+(10)]			
12.	**T.V.A. DE DEDUS** [(11)x(8)/100]			
13.	Cumpărări supuse criteriilor specifice de exercitare a dreptului de deducere		x	
14.	Cumpărări scutite de T.V.A.		x	x
15.	Regularizări		x	
16.	**TOTAL T.V.A. DE DEDUS [(12)+(13)+(15)]**	x	x	
17.	**TOTAL** [(9)+(10)+**(13)+(14)+(15)**]		x	x
18.	**SUMA DE RAMBURSAT DIN LUNA PRECEDENTĂ**			
19.	**SUMA DE PLATĂ DIN LUNA PRECEDENTĂ**			
20.	**SUMA DE PLATĂ** [(7)-(16)-**(18)**+(19)]			
21.	**SUMA DE RAMBURSAT** [(16)-(7)+**(18)**-(19)]			

DOCUMENTE DE PLATĂ			
TIPUL*) [ ]1 [ ]2 [ ]3	NUMĂRUL	DATA	SUMA
[ ]1 [ ]2 [ ]3			
[ ]1 [ ]2 [ ]3			
[ ]1 [ ]2 [ ]3			

Organul fiscal ..... codul .....
Numărul de înregistrare .....
Data depunerii (ZZ/LL/AA) ...../...../.....
Primit .....
Amenda pentru nedepunerea în termen .....

DECLAR CĂ INFORMAŢIILE DIN ACEST DECONT SUNT CORECTE .
Numele .....**Funcţia** .....
Prenumele .....**Semnătura şi ştampila** .....

---

*) Tipul documentului de plată : 1 – chitanţă C.E.C ; 2 – cec cu limită de sumă ; 3 – ordin de plată .

ROMÂNIA **M F** MINISTERUL FINANŢELOR	**D E C L A R A Ţ I E *** privind obligaţiile de plată la bugetul de stat pentru perioada ____ anul ____	FORMULAR DEC

DATE DE IDENTIFICARE A PLĂTITORULUI								
Cod fiscal								
Denumire								
Judeţ					Cod poştal		Sector	
Localitate					Număr			
Stradă								
Bloc		Scara		Etaj	Apartament			

BANCĂ	CONT

Cifra de afaceri din anul precedent (lei)	

A	TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ			lei
	Denumire indicator	Valoare	Cota	TVA
1	Vânzări în ţară		22%	
2	Vânzări în ţară		11%	
3	Regularizări		x	
4	Export		x	x
5	Operaţiuni scutite cu drept de deducere		x	x
6	Operaţiuni scutite fără drept de deducere		x	x
7	Total (rd.1+rd.2+rd.3+rd.4+rd.5+rd.6)		x	
8	Pro-rata	x	x	x
9	Cumpărări pentru nevoile agenţilor economici		22%	
10	Cumpărări pentru nevoile agenţilor economici		11%	
11	Total TVA deductibilă (rd.9+rd.10)	x	x	
12	TVA de dedus (rd.11xrd.8/100)	x	x	
13	Cumpărări supuse criteriilor specifice de exercitare a dreptului de deducere		x	
14	Regularizări		x	
15	Total TVA de dedus (rd.12+rd.13+rd.14)	x	x	
16	Total TVA de plată pentru perioada de raportare (rd.7+rd.15)	x	x	
17	Total TVA de rambursat pentru perioada de raportare (rd.15-rd.7)	x	x	
18	Suma de rambursat din perioada precedentă	x	x	
19	Suma rămasă de plată din perioada precedentă	x	x	
20	Suma de plată (rd.16-rd.17-rd.18-rd.19)	x	x	
21	Suma de rambursat (rd.17-rd.16+rd.18-rd.19)	x	x	

B IMPOZIT PE SALARII								lei
Natura venitului		Venituri brute realizate	Venituri impozabile	Data plăţii venitului	Impozit calculat şi reţinut			Impozit de virat la bugetul de stat
					Total	din care :		
						cota 7%	datorat bugetului de stat	
1		2	3	4	5	6	7	8
1	Venituri din salarii din care :							
1.1	Venituri realizate de persoanele fizice române, sub formă de salarii, pentru activităţi desfăşurate în străinătate							
2	Sume plătite conform art.3 alin.2 din Legea nr. 32 / 1991 republicată, cu modificările ulterioare							
3	Total (rd.1 + rd.2)							

C IMPOZIT PE PROFIT		lei
Denumirea indicatorilor		Suma (calculată de la începutul anului)
1	TOTAL VENITURI	
2	TOTAL CHELTUIELI	
3	CHELTUIELI DEDUCTIBILE	
4	CHELTUIELI NEDEDUCTIBILE	
5	PROFIT (PIERDERE) (rd.1 - rd.2 - rd.3 + rd.4)	
6	Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenţi	
7	Profit impozabil (pierdere ((rd.5 - rd.6)	
8	Total impozit pe profit datorat de :	
	• Contribuabili al căror profit impozabil se impune cu cotă normală (rd.7 x 38%)	
	• Contribuabili care obţin profit impozabil din baruri şi cluburi de noapte (rd.7 x 38%) + (rd.7 x k x 22%)	
	• Contribuabili al căror profit impozabil se impune cu cotă de 25% (rd.7 x 25%)	
	• Contribuabili al căror profit impozabil se impune cu cotă de 15% (rd.7 x 15%)	
9	Credit fiscal din care :	
9.1	Credit fiscal extern	
9.2	Impozit pe profit aferent perioadei de scutire, conform legii	
10	Scutire la plata impozitului pe profit, conform legislaţiei în vigoare	
11	Impozit pe profit datorat (rd.8 - rd.9 - rd.10)	
12	Impozit pe profit achitat	
13	Impozit pe profit de plată (rd.11 - rd.12)	
14	Impozit pe profit virat în avans (ed.12 - rd.11)	

D ACCIZE **		lei
Denumirea indicatorilor		Suma
1	Acciza datorată pentru perioada raportată	
2	Acciza vărsată la termenul de plată pentru perioada raportată, din care :	
	- acciza achitată în vamă	

3	Diferenţă de vărsat (rd.1 - rd.2)	
4	Diferenţă de compensat (rd.2 - rd.1)	

E	IMPOZIT LA ŢIŢEI ŞI GAZE NATURALE DIN PRODUCŢIE INTERNĂ	lei
	Denumirea indicatorilor	Suma
	Impozit datorat pentru perioada raportată	
	Impozit vărsat la termenul de plată pentru perioada raportată	
	Diferenţă de vărsat (rd.1 - rd.2)	
	Diferenţă de compensat (rd.2 - rd.1)	

F	TAXĂ PENTRU JOCURI DE NOROC ŞI ALTE TAXE SPECIALE	lei
	Denumirea indicatorilor	Suma
1	Taxă datorată pentru perioada raportată	
2	Taxă vărsată la termenul de plată pentru perioada raportată	
3	Diferenţă de vărsat (rd.1 - rd.2)	
4	Diferenţă de compensat (rd.2 - rd.1)	

G	VĂRSĂMINTE DIN PROFITUL NET AL REGIILOR AUTONOME		lei
	Denumirea indicatorilor	Suma datorată	Suma virată
	Vărsăminte din profit net		

H	IMPOZIT PE DIVIDENDE			lei
	Denumirea indicatorilor	Data scadenţei	Suma datorată	Suma virată
	Impozit pe dividende pentru perioada raportată			

	DOCUMENTE DE PLATĂ ***				lei
	Impozitul	Tip document de plată [1)]	Număr	Data	Suma
A	Taxa pe valoarea adăugată				
B	Impozit pe salarii				
C	Impozit pe profit				
D	Accize				
E	Impozit la ţiţei şi gaze naturale din producţie internă				
F	Taxa pentru jocuri de noroc şi alte taxe speciale				
G	Vărsăminte din profitul net al regiilor autonome				
H	Impozite pe dividende				

1) Tip document de plată : 1 - chitanţă C.E.C.; - chitanţă tip MF; 3 - ordin de plată .

Sub sancţiunile aplicate faptei de fals în acte publice declar că datele din această declaraţie sunt corecte şi complete .

Nume, prenume _____

Funcţia _____ Semnătura şi ştampila _____

Notă :

* Această declaraţie va fi utilizată şi în cazul corectării declaraţiei depuse iniţial, înscriindu-se în dreptul cuvântului

„ Declaraţie " menţiunea „ RECTIFICATICĂ " .

** Plătitorii de accize au obligaţia de a completa şi depune lunar formularul „ Accize - Decont pe luna..... an....."

cod 14.13.01.03.

*** În cazul în care spaţiul pentru înscrierea documentelor de plată este insuficient, se va anexa o filă suplimentară, care va purta aceleaşi semnături ca declaraţia propriu-zisă, constituind parte integrantă a acesteia .

Fig. nr. 36 - Modele de cerere de luare în evidenţă ca plătitor de TVA

ROMÂNIA
M. F.
MINISTERUL FINANŢELOR

CERERE DE LUARE ÎN EVIDENŢĂ CA PLĂTITOR DE T.V.A.

IDENTIFICARE

DENUMIREA AGENTULUI ECONOMIC: .....
CODUL DE ÎNREGISTRARE FISCALĂ: ..... STR. ..... NR. ....
LOCALITATEA: ..... JUDEŢUL (SECTORUL) ..... CODUL POŞTAL: .....

1. Cifra de afaceri realizată de la începutul anului (mii lei): .....lei.
2. Data depăşirii plafonului de 50 milioane: ziua .....luna ..... anul .....
3. Data de la care devin plătitor [conform Ordonanţei Guvernului nr. 3/1992: art. 6 lit. A.i) 12] ziua ..... luna ..... anul .....

NUMELE ..... PRENUMELE .....
FUNCŢIA ..... SEMNĂTURA ŞI ŞTAMPILA .....
DEPUNERE: **ZIUA** ..... **LUNA** ..... **ANUL** .....

CADRU REZERVAT ORGANULUI FISCAL

Se aprobă înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de .....

Nu se aprobă înregistrarea ca plătitor. Motive:

.....
.....
.....

Organul fiscal ..... Codul organului fiscal ..... Director .....
Data: ziua ..... luna ..... anul .....

S-a luat în evidenţă ca plătitor de T.V.A. începând cu data de ..... şi s-a înştiinţat agentul economic plătitor cu adresa nr. .....

M.F. Cod 14.13.04.02
Tipărit la R.A. „Imprimeria Naţională“ Format A4/t1

ROMÂNIA
M. F.
MINISTERUL FINANŢELOR

CERERE DE ÎNREGISTRARE CA PLĂTITOR DE TAZĂ PE VALOAREA ADĂUGATĂ PRIN OPŢIUNE

IDENTIFICARE

DENUMIRE AGENT ECONOMIC: .....
CPD DE ÎNREGISTRARE FISCALĂ: .. .. **STRADA:** ..... **NR.:** .....
LOCALITATEA: ..... **JUDEŢ (SECTOR):** ..... **COD POŞTAL:** .....

1. Solicit să devin plătitor de taxă pe valoarea adăugată:
1.1. pentru întreaga activitate ☐
1.2. numai pentru o parte a acesteia ☐

2. Opţiunea se referă la:
Scutirile prevăzute la Art. 6 din Ordonanţa nr. 3/1992:
2.1. lit. f ☐
2.2. lit. i/8 ☐
2.3. lit. i/12 ☐

3. Anexez justificarea economică în susţinerea cererii din care rezultă că nu se influenţează negativ alte operaţiuni sau produse scutite de taxa pentru protecţie socială ☐

NUME ..... PRENUME .....
FUNCŢIA ..... SEMNĂTURA ŞI ŞTAMPILA .....
DEPUNERE: **ZI**_____ **LUNA**_____ **AN**_____

CADRU REZERVAT ORGANULUI FISCAL

Se aprobă înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de _____ până la data de _____

Nu se aprobă înregistrarea ca plătitor. Motive:

_____

_____

_____

ORGAN FISCAL ..... COD ORGAN FISCAL ..... DIRECTOR .....
DATA: ZI _____ LUNA _____ AN _____

Despre modul de soluţionare a cererii depuse se va înştiinţa agentul economic

MF Cod 14.13.04.02/a
Tipărit la R.A. „Imprimeria Naţională“ Format A4/t1

Agenţii economici care folosesc pentru nevoile firmei bunuri şi servicii achiziţionate au dreptul să deducă integral taxa pe valoarea adăugată, aferentă intrărilor, numai dacă operaţiunile respective intră în regimul deducerilor .

În situaţia în care un agent economic realizează atât operaţiuni supuse regimului deducerilor, cât şi alte operaţiuni, scutite de plata TVA, dreptul de deducere se determină, în raport cu participarea bunurilor sau serviciilor respective la realizarea operaţiunilor supuse regimului deducerilor .

Gradul de participare a bunurilor şi serviciilor la realizarea operaţiunilor cu drept de deducere se determină pe bază de ***prorată***, rezultată ca raport, între contravaloarea bunurilor livrate şi a serviciilor prestate, cu drept de deducere şi totalul operaţiunilor realizate de firmă (metodologia de calcul va fi explicată după înţelegerea noţiunilor de bază privind TVA) .

Rambursarea diferenţei de TVA se efectuează la cererea agentului economic, pe baza documentaţiilor stabilite prin actele normative şi a verificărilor efectuate de organele fiscale, la termenele stabilite de legiuitor, diferenţiate în funcţie de natura operaţiunilor şi de suma minimă de rambursat .

- **Obligaţiile plătitorilor TVA** se pot grupa după următoarele criterii :

1. ***Din punctul de vedere al înregistrării plătitorilor de TVA la organele fiscale***, aceştia au următoarele obligaţii :

   a) - să depună, sub semnătura persoanelor autorizate, la organul fiscal competent, o ***cerere de luare în evidenţă ca plătitor de TVA*** (vezi fig. nr. 36) în termen de 15 zile de la data începerii activităţii sau a modificării condiţiilor de exercitare a acesteia .

În acest context trebuie să facem menţiunea că agenţii economici care devin plătitori de TVA, ca urmare a depăşirii plafonului de scutire, depun declaraţia de înregistrare, până la data de 15 a lunii următoare celei în care au realizat depăşirea.

c) – să solicite organului fiscal scoaterea din evidenţă ca plătitor de TVA, în caz de încetare a activităţii, în termen de 15 zile, de la data actului legal, în care se consemnează situaţia respectivă .

2. ***Din punctul de vedere al întocmirii documentelor, obligaţiile plătitorilor de TVA*** sunt următoarele :

-să consemneze livrările de bunuri şi prestările de servicii, în facturi sau alte documente legal aprobate şi să completeze toate datele prevăzute de acestea ;

- pentru livrările sau prestările de servicii, cu valoarea TVA mai mare de 20 milioane lei, pe lângă factura sau alte documente legale, trebuie anexată şi copia de pe certificatul de înregistrare ca plătitor de TVA .

3. ***Din punctul de vedere al evidenţei operaţiilor,*** obligaţiile plătitorilor de TVA sunt:

- să întocmească şi să depună lunar, la organul fiscal, până la data de 25 a lunii următoare, decontul de TVA .

Desigur, prin norme aprobate de Guvern, se pot stabili şi alte termene de depunere a decontului, în funcţie de volumul cifrei de afaceri realizate şi de alte situaţii specifice ale plătitorilor .

4. ***Din punctul de vedere al plăţii taxei pe valoarea adăugată***, obligaţiile plătitorilor sunt :

a) – să achite taxa datorată, potrivit decontului întocmit lunar, până la data de 25 a lunii următoare, prin virament, CEC sau numerar, la organul fiscal competent, sau la băncile comerciale, după caz ;
b) – plătitorii de TVA, care prin derogare depun deconturi la alte termene decât lunar, au obligaţia să plătească suma datorată, în condiţiile şi la termenele aprobate de Guvern ;
c) – să achite taxa pe valoarea adăugată, aferentă bunurilor din import definitiv, la organul vamal, conform regimului în vigoare, privind plata taxelor vamale .

Prin derogare, se suspendă plata TVA la organele vamale, pe termen de 60 – 120 de zile, pentru utilajele, instalaţiile, echipamentele, maşinile industriale şi maşinile agricole, care se importă în vederea efectuării şi derulării investiţiilor, prin care se realizează o unitate productivă nouă, se dezvoltă capacităţile existente sau se retehnologizează fabrici, secţii, ateliere, precum şi pentru o serie de materii prime specificate prin dispoziţii legale .

d) – să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor din import, introduse în ţară în regim de leasing, corespunzător sumelor şi termenelor de plată prevăzute în contractele încheiate pentru perioada de leasing .

În cazul în care, la expirarea perioadei de leasing, bunurile trec în proprietatea beneficiarului, se datorează TVA pentru suma negociată de părţi, în plus faţă de suma prevăzută în contractul de leasing .

ATENŢIE !

Corectarea taxei facturate în mod eronat de către un agent economic se va efectua prin emiterea unei noi facturi, ***în roşu***, pentru sumele ce urmează a fi scăzute, şi ***în negru***, pentru sumele ce urmează a fi adăugate .

IX.2. Evidenţa contabilă a taxei pe valoarea adăugată

Pentru a înţelege mecanismul de funcţionare şi înregistrare contabilă a taxei pe valoarea adăugată trebuie făcute câteva scurte precizări (la modul general, fără a intra în elemente specifice) :

1. ***Ca regulă generală***, atunci când un agent economic achiziţionează (cumpără) bunuri sau servicii, el plăteşte, pe lângă valoarea bunurilor sau serviciilor respective, taxa pe valoarea adăugată, calculată ca un procent la preţul de

achiziție, la care se pot adăuga şi alte elemente (formând împreună baza impozabilă) . Taxa pe valoarea adăugată plătită în faza de achiziție (cumpărare), se numeşte ***TVA deductibilă (TVAd)***, adică agentul economic, dacă îndeplineşte condițiile legale, are dreptul de deducere a acestei taxe ;

2. ***Tot ca regulă generală***, atunci când un agent economic se află în postura de furnizor (vânzător) de bunuri sau prestator de servicii, el colectează taxă pe valoarea adăugată, taxa respectivă numindu-se ***TVA colectată (TVAc)***, care îmbracă particularități specifice, în funcție de tipul operațiunilor derulate de agentul economic .

3. La sfârşitul perioadei de gestiune, adică la sfârşitul lunii, agentul economic, prin compararea volumului vânzărilor cu cel al cumpărărilor, se poate situa într-una din următoarele trei situații :

a) volumul vânzărilor de bunuri şi servicii este mai mare decât volumul cumpărărilor (achiziționărilor) de bunuri şi servicii, situație care, din punctul de vedere al TVA, înseamnă ***că TVA colectată*** este mai mare decât ***TVA deductibilă***, respectiv :

TVAc > TVAd

în care :
TVAc - taxa pe valoarea adăugată colectată ;
TVAd - taxa pe valoarea adăugată deductibilă .

b) volumul cumpărărilor (achizițiilor) de bunuri şi servicii este mai mare decât volumul vânzărilor de bunuri şi servicii, situație care, din punct de vedere al TVA, înseamnă că ***TVA deductibilă*** va fi mai mare decât ***TVA colectată***, respectiv :

TVAd > TVAc sau **TVAc < TVAd**

c) volumul vânzărilor şi cumpărărilor de bunuri şi servicii este identic (situație foarte rară), situație care, din punctul de vedere al TVA, înseamnă că în luna respectivă, ***TVA colectată*** va fi egală cu ***TVA deductibilă***, respectiv :

TVAc = TVAd sau **TVAd = TVAc**

Întregul raționament de funcționare a TVA porneşte de la aceste trei situații posibile, în sensul că, la sfârşitul perioadei de gestiune (lunii calendaristice), agenții economici compară ***TVA colectată (TVAc)*** cu ***TVA deductibilă (TVAd),*** rezultând una din cele trei situații prezentate, astfel :

1 ***Dacă TVA colectată este mai mare decât TVA deductibilă***, atunci agentul economic, în luna respectivă, a colectat mai mult TVA (prin vânzare de bunuri), decât

a plătit furnizorilor şi prestatorilor (prin cumpărare de bunuri), diferența dintre cele două categorii de TVA reprezentând ***TVA de plată*** (TVAp) la bugetul statului .

TVA de plată, deci o a treia formă sau categorie de manifestare contabilă a TVA, se determină ca o diferență între TVA colectată (mai mare) şi TVA deductibilă (mai mică), respectiv :

Dacă : **TVAc > TVAd ⇒ TVAp = TVAc - TVAd**

în care :

TVAc - taxa pe valoarea adăugată colectată ;
TVAd - taxa pe valoarea adăugată deductibilă ;
TVAp - taxa pe valoarea adăugată de plată la bugetul statului .

2. ***Dacă TVA deductibilă este mai mare decât TVA colectată***, atunci agentul economic, în luna respectivă, a achiziționat mai multe bunuri (plătind pentru ele TVA deductibilă), decât a vândut (a colectat mai puțin TVA) şi în această situație agentul economic are dreptul să ceară de la organele fiscale (bugetul statului) ***recuperarea TVA***, reprezentând diferența dintre TVA deductibilă (mai mare) şi TVA colectată (mai mică) .

După cum se poate observa, în această a doua situație a mai apărut o formă sau categorie de manifestare a TVA, respectiv ***TVA de recuperat*** (TVAr), care se calculează ca o diferență dintre TVA deductibilă (mai mare) şi TVA colectată (mai mică), respectiv :

Dacă : **TVAd > TVAc ⇒ TVA r = TVAd - TVAc**

în care :

TVAr - taxa pe valoarea adăugată de recuperat de la bugetul statului

3. ***Dacă la sfârşitul perioadei de gestiune (lunii calendaristice), TVA colectată este egală cu TVA deductibilă*** (se întâmplă foarte rar), adică în luna respectivă TVA decontat furnizorilor (TVAd) este egal ca sumă, cu TVA colectat de la cumpărători (clienți, beneficiari etc.), agentul economic face ***compensarea*** dintre TVA colectată şi TVA deductibilă, cele două sume egale anulându-se reciproc şi în această situație, agentul economic nici ***nu va avea de plătit*** TVA la bugetul statului (TVAp) şi nici ***nu va avea de recuperat*** TVA de la bugetul statului, respectiv :

Dacă : **TVAc = TVAd ⇒ ϕ**

în care :

ϕ reprezintă compensarea totală între TVAc şi TVAd, adică zero obligații şi datorii.

Pe lângă cele 4 categorii sau forme de manifestare a TVA, contabilitatea mai foloseşte şi o a cincea categorie numită ***TVA neexigibilă*** (TVAn), care ține evidența TVA neexigibilă (căreia nu i-a sosit termenul de plată), rezultată din vânzările şi cumpărările de bunuri, servicii, lucrări efectuate cu plata în rate, precum şi cea inclusă în prețul de vânzare cu amănuntul, la unitățile comerciale care țin evidența la acest preț .

Cunoscând toate aceste elemente specifice taxei pe valoarea adăugată, vom putea înțelege mai uşor mecanismul de evidență contabilă a TVA .

Evidența contabilă a decontărilor cu bugetul statului, privind taxa pe valoarea adăugată, se realizează cu ajutorul contului ***442 – Taxa pe valoarea adăugată***, cont bifuncțional de gradul I, neoperabil în evidențele contabile, el dezvoltându-se în conturi sintetice de gradul II, în structurile prezentate anterior .

Deci, pentru evidențierea distinctă a fiecărei categorii sau forme de taxă pe valoarea adăugată, contul ***442 – Taxa pe valoarea adăugată*** prezintă următoarele dezvoltări de gradul II :

- Contul 4423 - TVA de plată (TVAp)
- Contul 4424 - TVA de recuperat (TVAr)
- Contul 4426 - TVA deductibilă (TVAd)
- Contul 4427 - TVA colectată (TVAc)
- Contul 4428 - TVA neexigibilă (TVAn)

• **Contul 4423 - „ TVA de plată (TVAp) “**

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența taxei pe valoarea adăugată de plătit bugetului statului .

Contul 4423 „ Taxa pe valoarea adăugată de plată “ ***este un cont pasiv*** .

În creditul contului 4423 „ Taxa pe valoarea adăugată de plată “ se înregistrează :

- diferențele rezultate la finele perioadei între taxa pe valoarea adăugată colectată mai mare şi taxa pe valoarea adăugată deductibilă (4427) .

În debitul contului 4423 „ Taxa pe valoarea adăugată de plată “ se înregistrează :

- plățile efectuate către bugetul statului, reprezentând taxa pe valoarea adăugată (512) ;
- taxa pe valoarea adăugată de recuperat, compensată (4424) .

Soldul contului este creditor şi reprezintă taxa pe valoarea adăugată exigibilă la plată .

• **Contul 4424 „ Taxa pe valoarea adăugată de recuperat “**

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența taxei pe valoarea adăugată de recuperat de la bugetul statului .

Contul 4424 „ Taxa pe valoarea adăugată de recuperat “ ***este un cont de activ .***

În debitul contului 4424 „ Taxa pe valoarea adăugată de recuperat “ se înregistrează :

- diferențele rezultate la sfârşitul perioadei între taxa pe valoarea adăugată colectată mai mică şi taxa pe valoarea adăugată deductibilă mai mare (4426) .

În creditul contului 4424 „ Taxa pe valoarea adăugată de recuperat “ se înregistrează :

- taxa pe valoarea adăugată încasată de la bugetul statului, în baza cererii de rambursare, sau taxa pe valoarea adăugată de recuperat compensată în perioadele următoare, cu taxa pe valoarea adăugată de plată (512, 4423) .

Soldul contului este debitor şi reprezintă taxa pe valoarea adăugată de recuperat de la bugetul statului .

• Contul 4426 „ Taxa pe valoarea adăugată deductibilă “

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de furnizori, pentru bunurile, serviciile şi lucrările achiziționate de unitate, sau aferentă mijloacelor fixe realizate în regie proprie, deductibilă din punct de vedere fiscal .

Contul 4426 „Taxa pe valoarea adăugată deductibilă“, ***este un cont de activ.***

În debitul contului 4426 „ Taxa pe valoarea adăugată deductibilă “ se înregistrează :

- sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă potrivit legii (401, 404, 512, 4428, 542) ;
- sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă mijloacelor fixe realizate în regie proprie (4427) .

În creditul contului 4426 „ Taxa pe valoarea adăugată deductibilă “ se înregistrează :

- sumele deductibile din TVA colectată (4427) ;
- sumele reprezentând TVA deductibilă, ce depăşesc valoarea TVA colectată, ce urmează a se încasa de la bugetul statului (4424) ;
- prorata din TVA deductibilă, devenită nedeductibilă (635) .

La sfârşitul perioadei ***contul nu prezintă sold*** .

• Contul 4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată“

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența sumelor datorate de unitatea patrimonială bugetului de stat, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de mărfuri şi bunuri, prestărilor de servicii sau executărilor de lucrări .

Contul 4427 „ Taxa pe valoarea adăugată colectată “ ***este un cont de pasiv*** .

În creditul contului 4427 „ Taxa pe valoarea adăugată colectată “ se înregistrează :

- taxa pe valoarea adăugată aferentă mijloacelor fixe realizate în regie proprie (4426) ;
- taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise către clienți, sau alte documente legale, reprezentând vânzările de mărfuri şi bunuri, prestările de servicii şi executările de lucrări (.411, 461, 531, 428) ;
- taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor imputate (428, 461) ;
- taxa pe valoarea adăugată neexigibilă, devenită exigibilă în cursul lunii (4428) ;
- taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal, sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor peste normele legale neimputabile, precum şi cea aferentă bunurilor şi serviciilor acordate salariaților, sub forma avantajelor în natură (635) .

În debitul contului 4427 „ Taxa pe valoarea adăugată colectată “ se înregistrează :

- taxa pe valoarea adăugată de plată, datorată bugetului statului (4423) ;

- sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă (4426) ;
- sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă clienţilor insolvabili, scoşi din activ (416) .

La sfârşitul perioadei ***contul nu prezintă sold*** .

• Contul 4428 „ Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă “

Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa taxei pe valoarea adăugată neexigibilă, rezultată din vânzările şi cumpărările de bunuri, servicii, lucrări efectuate cu plata în rate, precum şi cea inclusă în preţul de vânzare cu amănuntul la unităţile comerciale ce ţin evidenţa la acest preţ .

Contul 4428 „ Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă “ ***este un cont bifuncţional*** .

În creditul contului 4428 „ Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă “ se înregistrează :

- taxa pe valoarea adăugată, aferentă livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii şi executărilor de lucrări cu plata în rate (411) ;
- taxa pe valoarea adăugată, aferentă livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii şi executărilor de lucrări, pentru care nu s-au întocmit facturi (418) ;
- taxa pe valoarea adăugată aferentă mărfurilor din unităţile comerciale cu amănuntul (371) ;
- taxa pe valoarea adăugată, aferentă cumpărărilor efectuate cu plata în rate, precum şi cea aferentă facturilor sosite, devenită deductibilă (4426).

În debitul contului 4428 „ Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă “ se înregistrează :

- taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor nesosite (408) ;
- taxa pe valoarea adăugată, aferentă cumpărărilor efectuate cu plata în rate (401, 404) ;
- taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de mărfuri din unităţile comerciale cu amănuntul (371) ;
- taxa pe valoarea adăugată, aferentă vânzărilor de bunuri, servicii sau prestărilor de lucrări cu plata în rate, devenită exigibilă în cursul exerciţiului (4427) .

Soldul contului reprezintă taxa pe valoarea adăugată neexigibilă .

Documentele contabile justificative şi de evidenţă, privind TVA, sunt următoarele :

- Dispoziţia de livrare ;
- Avizul de însoţire a mărfii ;
- Factura ;
- Factura fiscală ;
- Chitanţa fiscală ;
- Jurnalul pentru cumpărări ;
- Jurnalul pentru vânzări ;
- Borderoul de vânzare (încasare) ;
- Decontul TVA .

1. ***Dispoziţia de livrare*** serveşte ca :

- document pentru eliberarea din magazie a produselor, mărfurilor sau altor valori materiale destinate vânzării :
  - document justificativ de scădere din gestiune a magaziei predătoare ;
  - document de bază pentru întocmirea avizului de însoţire a mărfii sau a facturii, după caz

2. ***Avizul de însoţire a mărfii*** este un formular cu regim special şi serveşte ca :
   - document pentru eliberarea din magazie a mărfurilor, produselor sau altor valori destinate vînzării, trimise pentru prelucrare la terţi, în custodie sau spre păstrare ;
   - document de însoţire a bunurilor pe timpul transportului ;
   - document justificativ de scădere din gestiunea furnizorului
   - document care poate sta la baza întocmirii facturii ;
   - document de primire în gestiunea cumpărătorului .

De regulă, avizul de însoţire a mărfii se întocmeşte de către unităţile care nu au posibilitatea întocmirii ***facturii***, în momentul livrării bunurilor şi el ***nu reprezintă*** un document legal pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA la cumpărători, aceştia având obligaţia să solicite furnizorului emiterea facturii .

3. **Chitanţa fiscală** este un formular cu regim special şi serveşte ca :
   - document justificativ privind cumpărarea unor bunuri sau prestarea unor servicii, în situaţia în care nu se întocmeşte ***factura*** ;
   - document justificativ de înregistrare în contabilitate ;
   - document de însoţire a mărfurilor pe timpul transportului .

4. ***Factura*** este un document cu regim special şi serveşte ca :
   - document contabil, în baza căruia se întocmeşte decontarea mărfurilor şi produselor livrate, serviciilor prestate sau lucrărilor executate ;
   - document de încărcare în gestiunea primitorului ;
   - document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului şi cumpărătorului ;
   - document de însoţire a bunurilor pe timpul transportului .

Factura se întocmeşte pe baza Dispoziţiilor de livrare a Avizului de însoţire a mărfii sau a altor documente, care confirmă prestările de servicii sau executarea de lucrări .

4. ***Documente pentru centralizarea operaţiilor*** efectuate de agenţii economici plătitori de TVA, respectiv :
   - jurnalul pentru vânzări ;
   - jurnalul pentru cumpărări .

a) ***Jurnalul pentru vânzări*** serveşte ca :

- registru jurnal auxiliar pentru înregistrarea vânzărilor de valori materiale sau a prestărilor de servicii ;
- document de stabilire lunară a TVA colectată ;
- document de control al unor operaţii înregistrate în contabilitate .

Jurnalul pentru vânzări se întocmeşte într-un singur exemplar, având paginile numerotate, în care se înregistrează zilnic sau lunar, după caz, fără ştersături şi spaţii libere, elementele necesare pentru determinarea corectă a TVA colectată .

Jurnalul pentru vânzări se completează pe baza facturilor sau altor documente înlocuitoare privind vânzările de valori materiale şi prestările de servicii .

b) Jurnalul pentru cumpărări serveşte ca :

- registru jurnal auxiliar pentru înregistrarea cumpărărilor de valori materiale sau a prestărilor de servicii ;
- document de stabilire lunară a taxei pe valoarea adăugată deductibilă;
- document de control al unor operaţii înregistrate în contabilitate .

Jurnalul pentru cumpărări se completează în baza documentelor tipizate privind cumpărările de valori materiale sau prestările de servicii, întocmindu-se într-un singur exemplar, având paginile numerotate, în care se înregistrează zilnic sau lunar, după caz, fără ştersături şi spaţii libere, elementele necesare pentru determinarea corectă a TVA deductibilă .

6. ***Borderoul de vânzare (încasare)*** este un document folosit de unităţile scutite de obligaţia emiterii unei facturi şi serveşte ca :

- document de centralizare zilnică a vânzărilor (încasărilor) realizate de unitate ;
- document care stă la baza înregistrării în jurnalul pentru vânzări a vânzărilor (încasărilor) realizate şi stabilirea corectă a TVA colectată .

Borderoul de vânzare (încasare) se întocmeşte pe baza monetarelor, bonurilor de vânzare, notelor de plată, borderourilor de decontare a prestaţiilor, centralizatorului vânzărilor cu plata în rate, întocmite de fiecare unitate .

7. ***Decontul TVA*** este documentul care stabileşte modul de decontare cu bugetul statului şi trebuie depus lunar, la organul fiscal, până la data de 25 a lunii următoare .

Este documentul în care se evidenţiază suma impozabilă şi taxa exigibilă, toţi agenţii economici plătitori de TVA fiind obligaţi să depună deconturile în fiecare lună, indiferent dacă au realizat sau nu operaţiuni impozabile şi indiferent dacă au de plătit, sau de recuperat TVA, sau nici una din aceste operaţiuni .

Cunoscând mecanismul de funcţionare al conturilor de TVA, cât şi documentele contabile care stau la baza înregistrării TVA în contabilitate, avem posibilitatea de a schiţa, la modul general, fazele de reflectare contabilă a TVA, având în vedere faptul, că la intrarea bunurilor în patrimoniu ***TVA deductibilă plătită furnizorului apare ca o creanţă*** a agentului economic asupra bugetului statului, iar la ieşirea bunurilor din patrimoniu (vânzare) ***TVA colectat apare ca o datorie de plată*** a agentului economic faţă de bugetul statului .

În consecință, ***fazele sau etapele stabilirii, reflectării contabile şi regularizării*** TVA sunt următoarele :

1. calcularea şi evidenţierea ***TVA deductibilă (TVAd),*** ca urmare a intrărilor de bunuri şi servicii ;
2. calcularea şi evidenţierea ***TVA colectată (TVAc),*** ca urmare a vânzării bunurilor şi serviciilor ;
3. stabilirea şi regularizarea TVA, în raport cu bugetul statului, adică,stabilirea TVA de plată (TVAp) sau TVA de recuperat (TVAr), la şi de la buget .

Pentru înţelegerea la modul practic a calculării, evidenţei, stabilirii şi regularizării TVA propunem parcurgerea următoarelor etape sau faze :

Etapa (faza) I - calcularea şi evidenţierea TVA deductibilă (TVAd) şi TVA colectată (TVAc), respectiv :

- determinarea ***soldului final debitor*** al contului 4426 – TVA deductibilă, cu ajutorul documentului – ***jurnal pentru cumpărări*** ;
- determinarea ***soldului final creditor*** al contului 4427 – TVA colectată, cu ajutorul documentului – ***jurnal pentru vânzări*** .

După determinarea soldului final al celor două conturi vom observa că pot rezulta trei situaţii (cazuri)

1. Soldul final creditor al contului 4427 – TVAc este mai mare în sumă absolută decât soldul final debitor al contului 4426 TVAd, rezultând ***după compensare,*** TVA de plată, determinată conform relaţiei :

$$\mathbf{TVAp = TVAc - TVAd}$$

2. Soldul final debitor al contului 4426 – TVAd este mai mare în sumă absolută decât soldul final creditor al contului 4427 – TVAc, rezultând ***după compensare*** TVA de recuperat, determinată după relaţia :

$$\mathbf{TVAr = TVAd - TVAc}$$

2. Soldul final creditor al contului 4427 – TVAc şi soldul final debitor al contului 4426 – TVAd sunt egale în sumă absolută şi atunci ele ***se compensează în totalitate*** .

Etapa (faza) II este etapa în care se face efectiv compensarea între soldurile celor două conturi, desigur, compensarea făcându-se cu suma absolută cea mai mică dintre cele două solduri ale conturilor 4427 – TVAc şi 4426 – TVAd.

Pentru a înţelege mecanismul compensării facem următoarele precizări :

- contul 4426 – TVAd fiind un cont de activ, el apare de principiu, ***în partea stângă a formulelor contabile,*** prin care se înregistrează operaţiile economico –

financiare din cursul perioadei de gestiune, adică este un cont care se debitează cu sumele reprezentând TVA ;

- contul 4427 – TVAc fiind un cont de pasiv el apare de principiu, ***în partea dreaptă a formulelor contabile,*** prin care se înregistrează operaţiile economico – financiare din cursul perioadei de gestiune, adică este un cont care se creditează cu sumele reprezentând TVA .

Compensarea soldului celor două conturi se face printr-o formulă contabilă, în care se inversează poziţia celor două conturi, respectiv contul 4427 – TVAc, care în cursul lunii s-a aflat în partea de credit a formulei contabile, în ***formula de compensare,*** este poziţionat în partea de debit, iar contul 4426 – TVAd, care în cursul lunii s-a aflat în partea de debit a formulei contabile, este poziţionat în ***formula de compensare*** în partea de credit .

Deci, formula contabilă de compensare este următoarea :

4427 - TVAc	=	4426 - TVAd

ATENŢIE ! - compensarea este practic a doua operaţie care se face după Etapa I, când se determină soldul conturilor 4427 – TVAc şi 4426 – TVAd .

Etapa (faza) III - După efectuarea compensării poate rezulta una din cele trei situaţii prezentate anterior, respectiv :

1. Dacă soldul TVA colectată este mai mare decât soldul TVA deductibilă, ***diferenţa*** rezultată după compensare va reprezenta ***TVA de plată*** la bugetul statului, respectiv :

Dacă :

TVAc > TVAd ⇒ TVAp = TVAc - TVAd

Înregistrarea în contabilitate a TVA de plată se face cu ajutorul următoarei formule contabile :

[S] 4427 - TVAc	=	4426 - TVAd [S]

în care :

S - suma reprezentând TVA de plată, rezultată ca diferenţă dintre TVAc (mai mare) şi TVAd (mai mică) .

2. Dacă soldul TVA deductibilă este mai mare decât soldul TVA colectată, diferența rezultată după compensare va reprezenta TVA de recuperat de la bugetul statului, respectiv :

Dacă : **TVAd > TVAc ⇒ TVAr = TVAd - TVAc**

Înregistrarea în contabilitate a ***TVA de recuperat*** se face cu ajutorul următoarei formule contabile :

[S] 4424 - TVAr	=	4426 - TVAd	[S]

în care :

S - suma reprezentând diferența rezultată după compensare, care este de fapt TVA de recuperat de la bugetul statului .

3. - Dacă soldul TVA colectată este egal în sumă absolută cu soldul TVA deductibilă, atunci, după compensare, soldurile celor două conturi se anulează, agentul economic neavând în luna respectivă nici de plătit şi nici de recuperat TVA, respectiv :

Dacă : TVAc = TVAd ⇒ ϕ

Înregistrarea contabilă a compensării este identică cu celelalte situații, respectiv :

[S] 4427 - TVAc	=	4426 - TVAd	[S]

După compensare, nerezultând nici o diferență de plată sau de recuperat, nu se mai face nici o altă formulă contabilă, regularizarea TVA considerându-se încheiată .

EXEMPLE :

1. La sfârşitul perioadei de gestiune (lunii), un agent economic prezintă următoarea situație :
   - sold final creditor, cont 4427 – TVAc = 5.000 lei
   - sold final debitor, cont 4426 – TVAd = 3.000 lei

TVA c > TVAd ⇒ TVAp = TVAc - TVAd

TVAp = 5.000 - 3.000 = 2.000 lei

Regularizarea TVA

Faza I - ***Se face compensarea între TVAc şi TVAd***, cu suma absolută mai mică, respectiv 3.000 lei, prin formula contabilă de compensare :

3.000 4427 - TVAc	=	4426 - TVAd	3.000

Prin formula contabilă de compensare s-a anulat suma de 3.000 lei .

Observăm că după compensare, soldul contului 4426 – TVAd s-a anulat complet, însă contul 4427 – TVAc a rămas în continuare cu o diferenţă de sold de 2.000 lei, care nu este altceva decât TVA de plată la bugetul de stat .

Faza II - <u>Reflectarea în contabilitate a TVA de plată</u> se reflectă cu ajutorul următoarei formule contabile:

2.000	4427 – TVA c	=	4423 - TVA p	2.000

Faza III - <u>Plata efectivă a TVA p către bugetul statului</u> se reflectă astfel:

a) - atunci când plata se face prin contul curent bancar:

2.000	4423 - TVA p	=	5121 - Conturi la bănci în lei	2.000

b) - atunci când plata se face în numerar:

2.000	4423 - TVA p	=	5311 - Casa în lei	2.000

2. La sfârşitul perioadei de gestiune, agentul economic prezintă următoarea situaţie:

- sold final creditor, cont 4427 - TVA c = 8.000 lei;
- sold final debitor, cont 4426 - TVA d = 9.000 lei.

TVA d > TVA c ⇒ TVA r = TVA d - TVA c = 9.000 - 8.000 = 1.000 lei

<u>Regularizarea TVA</u>:

Faza I - Se face compensarea între TVA c şi TVA d cu suma absolută mai mică, respectiv cu 8.000 lei:

8.000	4427 - TVA c	=	4426 - TVA d	8.000

Faza II - Reflectăm în contabilitate TVA de recuperat:

1.000	4424 - TVA r	=	4426 - TVA d	1.000

Faza III - Reflectarea contabilă a recuperării efective a TVA de la bugetul statului:

1.000	5121-Conturi la bănci în lei	=	4424 - TVA r	1.000

ATENŢIE ! - Legiuitorul poate stabili anumite limite minime de sume pentru care se rambursează TVA, sumele sub limită, urmând a se compensa în perioada de gestiune următoare, cu TVA de plată.

3. La sfârşitul perioadei de gestiune, agentul economic prezintă următoarea situaţie:

- sold final creditor, cont 4427 - TVA c = 6.000 lei;
- sold final debitor, cont 4426 - TVA d = 6.000 lei.

TVA c = TVA d ⇒ ∅

Regularizarea TVA:

În asemenea situaţie are loc numai prima fază de regularizare, respectiv compensarea TVA c cu TVA d, în urma căreia soldurile celor două conturi se anulează reciproc, agentul economic neavând nici de plătit şi nici de recuperat TVA.

Formula contabilă este următoarea:

6.000	4427 - TVA c	=	4426 - TVA d	6.000

IX.3. Reflectarea contabilă a operaţiilor economico-financiare în care se folosesc conturile de TVA

A) Reflectarea contabilă a operaţiilor care cuprind TVA deductibilă (TVAd)

1. Reflectarea contabilă a TVAd privind cumpărări de bunuri şi servicii de la furnizori.

Exemplu:

- preţ de achiziţie materiale = 8.000 lei
- $TVA\ d = 22\% = \frac{8000 \times 22}{100} = 1.760$ lei

Total factură furnizor = 9.760 lei

Formula contabilă de înregistrare:

	%	=	401 - Furnizori	9.760
8.000	301 - Materiale consumabile			
1.760	4426 - TVA d			

2. ***Reflectarea contabilă a TVA d privind cheltuielile cu plata unor servicii*** (furnizori de energie, apă etc.).

Exemplu :

- cheltuieli cu energia şi apa = 7.000 lei;
- TVA d = 22% = $\frac{7000 \times 22}{100}$ = 1.540 lei:

Total factură furnizor = 8.540 lei

	%	=	401 - Furnizori 8.540
7.000	605-Cheltuieli privind energia şi apa		
1.540	4426 - TVA d		

3. ***Reflectarea contabilă privind cumpărări de imobilizări:***

Exemplu :

- preţ achiziţie strung = 9.000.000 lei;
- TVA d = 22% = 1.980.000 lei.

Total factură furnizor de imobilizări = 10.980.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	404 - Furnizori de imobilizări 10.980.000
9.000.000	212-Mijloace fixe		
1.980.000	4426 - TVA d		

4. ***Reflectarea contabilă TVA d aferentă mijloacelor fixe realizate în regie proprie:***

Exemplu :

- mijloace fixe realizate în regie proprie = 15.000.000 lei;
- TVA d = 22% = $\frac{15.000.000 \times 22}{100}$ = 3.300.000 lei;
- TVA c = 22% = 3.300.000 lei.

Formula contabilă:[1]

3.300.000	4426 - TVA d	=	4427 - TVA c	3.300.000	

5. Reflectarea contabilă a TVA d, compensată cu TVA c :

Exemplu :

- sold final creditor TVA c = 4.000 lei
- sold final debitor TVA d = 4.000 lei

Formulă contabilă:

4.000	4427 - TVA c	=	4426 - TVA d	4.000	

6. Reflectarea contabilă a TVA d, atunci când soldul final TVA d este mai mare decât soldul final al TVA c şi agentul economic are de recuperat TVA:

Exemplu :

- sold final creditor TVA c = 20.000.000 lei;
- sold final debitor TVA d = 32.000.000 lei;

TVA d > TVA c ⇒ TVA r = TVA d - TVA c =
= 32.000.000 - 20.000.000 = 12.000.000 lei

Regularizarea TVA:

Faza I – Compensarea :

20.000.000	4427 - TVA c	=	4426 - TVA d	20.000.000	

Faza II - Reflectarea TVA de recuperat:

12.000.000	4424 - TVA r	=	4426 - TVA d	12.000.000	

Faza III - Reflectarea recuperării efective a TVA:

12.000.000	5121- Conturi la bănci în lei	=	4424 - TVA r	12.000.000	

7. Reflectarea contabilă a proratei TVA deductibilă, devenită nedeductibilă:

[1] În condiţiile în care deducerea este 100%.

- TVA deductibilă total = 2.000.000 lei;
- TVA deductibilă din punct de vedere fiscal = 1.200.000 lei;

TVA deductibilă care nu este deductibilă fiscal (pe bază de prorata) = 800.000 lei

TVA deductibilă, nedeductibilă fiscal, este considerată o cheltuială pentru agentul economic.

Formula contabilă:

800.000	635 - Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4426 - TVA d	800.000

8. Reflectarea TVA deductibilă, aferentă cumpărărilor, considerată inițial ca neexigibilă (cazul vânzărilor cu plata în rate şi facturilor sosite), în sumă de 100.000 lei.

Formula contabilă:

100.000	4426 - TVA d	=	4428 - TVA n	100.000

9. Reflectarea TVA deductibilă, aferentă cumpărărilor decontate din avansuri de trezorerie.

Exemplu :

- plata unor cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate, din avansuri de trezorerie = 1.000.000 lei
- TVA d = 22% = $\frac{1.000.000 \times 22}{100}$ = 220.000 lei

Total document justificativ = 1.220.000 lei

Formula contabilă:

	%	=		
1.000.000	623-Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate		542 - Avansuri de trezorerie	1.220.000
220.000	4426 - TVA d			

B) Reflectarea contabilă a operaţiilor care cuprind TVA colectată (TVA c)

1. Reflectarea contabilă a TVA c, înscrisă în facturile emise către clienţi sau alte documente legale, reprezentând vânzările de mărfuri şi bunuri, prestările de servicii şi executările de lucrări:

Exemple:

a) vânzări de produse finite:

- preţ de vânzare = 7.000.000 lei;
- TVA c = 22% = $\frac{7.000.000 \times 22}{100}$ = 1.540.000 lei;

Total factură = 8.540.000 lei.

Formulă contabilă:

8.540.000	411 - Clienţi	=	%	
			701 - Venituri din vânzarea produselor finite	7.000.000
			4427 - TVA c	1.540.000

b) vânzări de mărfuri cu ridicata :

- preţ de vânzare = 7.000.000 lei;
- TVA c = 22% = 1.540.000 lei;

Total factură = 8.540.000 lei.

Formulă contabilă:

8.540.000	411 - Clienţi	=	%	
			707 - Venituri din vânzarea mărfurilor	7.000.000
			4427 - TVA c	1.540.000

c) vânzarea mărfurilor cu amănuntul

Înainte de a prezenta înregistrarea, facem precizarea că la vânzarea mărfurilor cu amănuntul se aplică ***TVA colectată recalculată***.

Reamintim formula de calcul a TVA c recalculată:[2]

- pentru cota de 22%:

$$\text{TVA c} = \frac{100 \times 22}{100 + 22} = \frac{22}{122} \times 100 = 18{,}033\%$$

- pentru cota de 11%:

$$\text{TVA c} = \frac{100 \times 11}{100 + 11} = \frac{11}{111} \times 100 = 9{,}909\%$$

Exemplu:

- preţ de vânzare cu amănuntul = 7.000.000 lei
- TVA c = 18,033% = $\frac{7.000.000 \times 18{,}033}{100}$ = 1.262.310 lei

Total bon casă = 8.262.310 lei

Formula contabilă:

8.262.310	5311 - Casa în lei	=	%	
			707 - Venituri din vânzarea mărfurilor	7.000.000
			4427 - TVA c	1.262.310

d) reflectarea contabilă a TVA c din lucrări executate şi servicii prestate:

Exemplu :

- lucrări executate şi servicii prestate = 7.000.000 lei
- lucrări TVA c = 22% = 1.540.000 lei

Total factură = 8.540.000 lei

Formula contabilă:

8.540.000	411 - Clienţi	=	%	
			704 - Venituri din lucrări executate şi servicii	7.000.000

[2] În toate exemplele prezentate se foloseşte cota TVA de 22%

		prestate	
		4427 - TVA c	1.540.000

2. *Reflectarea contabilă a TVAc* aferentă lipsurilor de stocuri imputate personalului firmei:

Exemplu :

- lipsuri constatate la inventariere = 100.000 lei;
- TVA c = 22% = 22.000 lei.

Formula contabilă:

122.000	4282 - Alte creanţe în legătură cu personalul	=	% 758 - Alte venituri din exploatare	100.000
			4427 - TVA c	22.000

3. *Reflectarea TVAc* aferentă lipsurilor de stocuri atunci când persoanele nu sunt salariaţi ai firmei:

Exemplu :

- lipsuri constatate = 100.000 lei;
- TVA c = 22% = 22.000 lei.

Formula contabilă:

122.000	461 - Debitori diverşi	=	% 758 - Alte venituri din exploatare	100.000
			4427 - TVA c	22.000

4. *Reflectarea contabilă a TVAc*, aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor peste normele legale neimputabile, precum şi cea aferentă bunurilor şi serviciilor acordate salariaţilor sub forma avantajelor în natură, inclusiv perisabilităţi:

Exemplu :

- lipsuri de stocuri neimputabile = 100.000 lei;
- TVA c = 22% = 22.000 lei.

Formula contabilă:

22.000	635 - Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4427 - TVA c	22.000

5. Reflectarea contabilă a TVAc, aferentă mijloacelor fixe realizate în regie proprie:
- mijloace fixe realizate în regie proprie = 15.000.000 lei;
- TVA c = 22% = 3.300.000 lei;
- TVA d = 22% = 3.300.000 lei.

Formula contabilă:

3.300.000	4426 - TVA d	=	4427 - TVA c	3.300.000

6. Reflectarea contabilă a TVAc, în situațiile în care TVA neexigibilă devine exigibilă, conform facturilor întocmite (ex. 500.000 lei)

Formula contabilă:

500.000	4428 - TVA n	=	4427 - TVA c	500.000

7. Reflectarea contabilă a TVAc, aferentă compensărilor cu TVA d, respectiv a reflectării TVA de plată către bugetul statului.

Exemplu :

- sold final creditor al TVA c = 3.000.000 lei;
- sold final debitor al TVA d = 1.000.000 lei;

TVA c > TVA d ⇒ TVA p = TVA c - TVA d =
3.000.000 - 1.000.000 = 2.000.000 lei

Regularizarea TVA:

Faza I - Compensarea TVAc cu TVA d:

1.000.000	4427 - TVA c	=	4426 - TVA d	1.000.000

Faza II - Reflectarea TVA de plată:

2.000.000	4427 - TVA c	=	4423 - TVA p	2.000.000

Faza III - Reflectarea plății efective a TVA la bugetul statului:

2.000.000	4423 - TVA c	=	5121 - Conturi la bănci în lei	2.000.000

sau:

2.000.000	4423 - TVA c	=	5311 - Casa în lei	2.000.000

8. Reflectarea contabilă a TVA c, aferentă clienţilor insolvabili scoşi din activ:

Exemplu :

- pierderi de creanţe = 500.000 lei;
- TVA c = 22% = $\frac{500.000 \times 22}{100}$ = 110.000 lei;

Formula contabilă:

	%	=	416 - Clienţi incerţi	610.000
500.000	654 - Pierderi din creanţe			
110.000	4427 - TVA c			

C) <u>Reflectarea contabilă a operaţiilor care cuprind TVA neexigibilă</u>

1. Reflectarea contabilă a TVA neexigibilă, aferentă mărfurilor aflate în stoc la unităţile comerciale cu amănuntul.

Exemplu :

- cost de achiziţie = 5.000.000 lei;
- TVA d = 22% = 1.100.000 lei;
- adaos comercial (marjă) = 30% = $\frac{5.000.000 \times 30}{100}$ = 1.500.000 lei;

Preţ intermediar (nu include TVA neexigibilă) =
= 5.000.000 + 1.500.000 = 6.500.000 lei

- TVA neexigibilă (aferentă stocului de marfă) = 22% =
= $\frac{6.500.000 \times 22}{100}$ = 1.430.000 lei

Preţ de vânzare cu amănuntul = 6.500.000 + 1.430.000 = 7.930.000 lei

2.000.000	4423 - TVA c	=	5121 - Conturi la bănci în lei	2.000.000

sau:

2.000.000	4423 - TVA c	=	5311 - Casa în lei	2.000.000

8. Reflectarea contabilă a TVA c, aferentă clienților insolvabili scoși din activ:

Exemplu :

- pierderi de creanțe = 500.000 lei;
- TVA c = 22% = $\frac{500.000 \times 22}{100}$ = 110.000 lei;

Formula contabilă:

	%	=	416 - Clienți incerți	610.000
500.000	654 - Pierderi din creanțe			
110.000	4427 - TVA c			

C) **Reflectarea contabilă a operațiilor care conțin TVA neexigibilă**

1. Reflectarea contabilă a TVA neexigibilă, aferentă mărfurilor aflate în stoc la unitățile comerciale cu amănuntul.

Exemplu :

- cost de achiziție = 5.000.000 lei;
- TVA d = 22% = 1.100.000 lei;
- adaos comercial (marjă) = 30% = $\frac{5.000.000 \times 30}{100}$ = 1.500.000 lei;

Preț intermediar (nu include TVA neexigibilă) =
= 5.000.000 + 1.500.000 = 6.500.000 lei

- TVA neexigibilă (aferentă stocului de marfă) = 22% =
= $\frac{6.500.000 \times 22}{100}$ = 1.430.000 lei

Preț de vânzare cu amănuntul = 6.500.000 + 1.430.000 = 7.930.000 lei

Formula contabilă:

7.930.000	371 - Mărfuri	=	%	
			401 - Furnizori	5.000.000
			378 - Diferenţe de preţ la mărfuri	1.500.000
			4428 - TVA n	1.430.000

2. ***Reflectarea contabilă a TVA neexigibilă***, aferentă livrărilor de mărfuri cu plata în rate:

- livrări de mărfuri cu plata în rate = 5.000.000 lei;
- TVA n = 22% = $\frac{5.000.000 \times 22}{100}$ = 1.100.000 lei;

Total factură livrări cu plata în rate = 6.100.000 lei.

Formula contabilă:

6.100.000	411 - Clienţi	=	%	
			707 - Venituri din vânzarea mărfurilor	5.000.000
			4428 - TVA n	1.100.000

3. ***Reflectarea contabilă a TVA neexigibilă***, aferentă mărfurilor cumpărate cu plata în rate (forma simplificată).

Exemplu :

- mărfuri cumpărate cu plata în rate = 3.000.000 lei;
- TVA neexigibilă = 22% = $\frac{3.000.000 \times 22}{100}$ = 660.000 lei;

Total factură = 3.660.000 lei.

Formula contabilă:

	%	=	401 -Furnizori	3.660.000
3.000.000	371 - Mărfuri			
660.000	4428 - TVA n			

4. ***Reflectarea contabilă a TVA neexigibilă***, aferentă livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii şi executărilor de lucrări, pentru care nu s-au întocmit facturi.

Exemplu :

- livrări de produse finite fără factură = 9.000.000 lei;
- TVA n = 22% = $\frac{9.000.000 \times 22}{100}$ = 1.980.000 lei;

Total factură de întocmit = 10.980.000 lei.

Formula contabilă :

10.980.000	418 - Clienţi, facturi de întocmit	=	%	
			701-Venituri din vânzarea produselor finite	9.000.000
			4428 - TVA n	1.980.000

La întocmirea facturii se fac următoarele înregistrări contabile:

a) Reflectarea TVA neexigibilă, devenită exigibilă:

1.980.000	4428- TVA n	=	4427 - TVA c	2.000.000

b) Se înregistrează creanţele faţă de clienţi:

9.000.000	411 - Clienţi	=	418 - Clienţi, facturi de întocmit	9.000.000

5. Reflectarea contabilă a TVAn, aferentă mărfurilor sosite fără factură:

- mărfuri sosite fără factură = 5.000.000 lei;
- TVA neexigibilă = 22% = $\frac{5.000.000 \times 22}{100}$ = 1.100.000 lei;

Total factură de primit = 6.100.000 lei.

Formula contabilă:

	%	=	408 - Furnizori, facturi nesosite	6.100.000
5.000.000	371 - Mărfuri			
1.100.000	4428 - TVA n			

La sosirea facturii se fac următoarele înregistrări:

a) Reflectarea TVA neexigibilă, devenită TVA deductibilă:

1.100.000	4426 - TVA d	=	4428 - TVA n	1.100.000

b) Reflectarea obligaţiei de plată către furnizori:

5.000.000	408 - Furnizori, facturi nesosite	=	401 - Furnizori	5.000.000

D) <u>Reflectarea contabilă a operaţiilor care cuprind TVA de plată</u>

<u>TVA de plată</u> apare în reflectarea contabilă a operaţiilor economico-financiare, ori de câte ori, la sfârşitul perioadei de gestiune (sfârşitul lunii calendaristice), soldul final creditor al contului 4427 - TVA c este mai mare, în sumă absolută, decât soldul final debitor al contului 4426 - TVA d, adică se foloseşte în operaţiile de **<u>regularizare a TVA</u>** cu bugetul statului respectiv, atunci când firma are de plătit TVA la bugetul statului .

<u>Exemplu :</u>

- sold final creditor, cont 4427 - TVA c = 8.000.000 lei;
- sold final debitor, cont 4426 - Tva d = 6.000.000 lei;

TVA c > TVA d ⇒ TVA p = TVA c - TVA d =
= 8.000.000 - 6.000.000 = 2.000.000 lei

<u>Regularizarea TVA</u>:

<u>Faza I</u> - Compensarea TVAc cu TVA d:

6.000.000	4427 - TVA c	=	4426 - TVA d	6.000.000

<u>Faza II</u> - Reflectarea contabilă a TVA de plată:

2.000.000	4427 - TVA c	=	4423 - TVA p	2.000.000

<u>Faza III</u> - Reflecarea contabilă a plăţii TVAp către bugetul statului:

2.000.000	4423 - TVA p	=	5121 - Conturi la bănci în lei	2.000.000

ATENŢIE - primele două faze de înregistrare pot fi incluse într-o singură formulă contabilă, respectiv:

8.000.000	4427 - TVA c	=	%	
			4426 - TVA d	6.000.000
			4423 - TVA p	2.000.000

E) Reflectarea contabilă a operaţiilor care cuprind TVA de recuperat

TVA de recuperat apare în reflectarea contabilă a operaţiilor economico-financiare ori de câte ori, la sfârşitul perioadei de gestiune, soldul final debitor al contului 4426 - TVA d este mai mare, în sumă absolută, decât soldul final creditor al contului 4427 TVAc, adică se foloseşte în operaţiunile de **regularizare a TVA** cu bugetul statului, respectiv în situaţiile când agentul economic are de primit (recuperat) TVA de la bugetul statului.

Exemplu:

- sold final creditor, cont 4427 - TVA c = 8.000.000 lei;
- sold final debitor, cont 4426 - TVA d = 9.000.000 lei;

TVA d > TVA c ⇒ TVA r = TVA d - TVA c =
= 9.000.000 - 8.000.000 = 1.000.000 lei

Regularizarea TVA:

Faza I: - Compensarea TVAc cu TVAd:

8.000.000	4427 - TVA c	=	4426 - TVA d	8.000.000

Faza II - Reflectarea contabilă a TVA de recuperat:

1.000.000	4424 - TVA r	=	4426 - TVA d	1.000.000

Faza III - Reflectarea contabilă a recuperării TVA de la bugetul statului:

1.000.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	4424 - TVA r	1.000.000

ATENŢIE ! - Primele două faze de înregistrare pot fi comasate într-o singură formulă contabilă, respectiv:

	%	=	4426 - TVA d	9.000.000
8.000.000	4427 - TVA c			
1.000.000	4424 - TVA r			

ATENȚIE !
Aşa cum s-a putut observa din prezentarea conturilor de TVA, inclusiv din operațiile exemplificate, la sfârşitul perioadei de gestiune, conturile 4427 - TVA c şi 4426 - TVA d rămân fără sold, soldul final al acestora, după compensare, fiind preluat, în funcție de caz, fie de contul 4423 - TVA p (preia soldul rămas după compensare a contului 4427 - TVA c), fie de contul 4424 - TVA r (preia soldul rămas după compensare a contului 4426 - TVA d).

IX.4. Probleme specifice ale taxei pe valoarea adăugată

IX.4.1. Probleme specifice privind baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată

În principiu, baza de impozitare a TVA cuprinde contravaloarea tuturor bunurilor livrate şi serviciilor prestate de către agentul economic, adică suma totală a prețului negociat sau stabilit, între vânzător şi cumpărător, inclusiv toate cheltuielile şi taxele, cu excepția taxei pe valoarea adăugată.

Baza de impozitare îmbracă aspecte specifice, în funcție de domeniul sau activitățile desfăşurate de agenții economici.

Ca regulă generală, sunt cuprinse în baza de impozitare următoarele elemente:
- prețul de vânzare;
- cheltuielile accesorii la vânzare, cum ar fi accizele sau taxele vamale (în cazul bunurilor din import);
- cheltuielile cu recepția şi punerea în funcțiune a imobilizărilor corporale;
- alte cheltuieli.

Tot ca regulă generală, baza de impozitare se determină integral, la livrarea de bunuri, prestările de servicii şi executarea de lucrări, odată cu întocmirea facturilor sau altor documente legale, în funcție de natura operațiilor reflectate.
În acest context regula generală de determinare a taxei pe valoarea adăugată, facturată de furnizor, este următoarea:

$$TVA_f = B_i \times C_{TVA}$$

în care:
- TVA_f - taxa pe valoarea adăugată facturată de furnizor;
- B_i - baza de impozitare;
- C_{TVA} - cota TVA.

Aspectele specifice de determinare a bazei impozabile a TVA sunt următoarele:

1. Baza de impozitare pentru livrările de bunuri se determină după relația:

$$B_i = P_n + A + A_{ch}$$

în care:
- B_i - baza impozabilă;
- P_n - prețul net al bunurilor;
- A - accize;
- A_{ch} - alte cheltuieli.

2. Baza de impozitare pentru prestările de servicii şi executarea de lucrări :

$$B_i = T_n$$

în care:
- B_i - baza de impozitare;
- T_n - tariful negociat.

3. Baza de impozitare pentru operațiile de intermediere:

$$B_i = V_c$$

în care:
- B_i - baza de impozitare;
- V_c - valoarea comisionului.

4. Baza de impozitare pentru bunurile executate de agenții economici pentru folosință proprie :

$$B_i = C_p$$

sau:

$$B_i = P_p$$

în care:
- B_i - baza de impozitare;
- C_p - costul de producție;
- P_p - prețul pieței.

5. Baza de impozitare pentru bunurile şi serviciile din import:

$$B_i = V_v + T_v + A + A_t$$

în care:
- B_i - baza de impozitare;
- V_v - valoarea în vamă a bunurilor şi serviciilor de import transformată în lei;
- T_v - taxe vamale;
- A -accize;
- A_t - alte taxe.

6. Baza de impozitare pentru echipamentele de protecţie, al căror preţ este suportat parţial de către salariaţi:

$$B_i = V_e$$

în care:
- B_i - baza de impozitare;
- V_e - valoarea echipamentului suportată de salariaţi.

7. Baza de impozitare pentru vânzările de bunuri, în regim de consignaţie, primite de la agenţii economici:

$$B_i = V_m + C$$

în care:
- B_i - baza de impozitare;
- V_m - valoarea mărfurilor din factura agentului economic depunător;
- C - comisionul practicat de agentul economic consignatar.

8. Baza de impozitare pentru vânzările de bunuri, în regim de consignaţie, primite de la persoanele fizice:

$$B_i = C$$

în care:
- B_i - baza de impozitare;
- C - comisionul aplicat asupra vânzărilor de bunuri.

9. Baza de impozitare pentru operaţiunile realizate de casele de amanet:

a) atunci când împrumutul este restituit la termen:

$$B_i = C$$

în care:
- B_i - baza de impozitare;
- C - comisionul încasat.

b) atunci când împrumutul nu este restituit, iar bunurile devin proprietatea Casei de amanet:

b_1 - dacă sunt vândute:

$$B_i = V_v$$

în care:
- B_i - baza de impozitare;
- V_v - valoarea de vânzare a bunurilor.

b_2 - dacă sunt folosite în scop propriu, sau transmise în mod gratuit unor persoane fizice sau juridice:

$$B_i = P_p$$

în care:
- B_i - baza de impozitare;
- Pp - preţul pieţei.

10. Baza de impozitare pentru locaţiile de gestiune:

$$B_i = S_c$$

în care:
- B i – baza de impozitare ;
- S_c - sumele convenite de părţi în contractul de locaţie (locaţia).

11. Baza de impozitare a TVA în cazul reducerilor comerciale şi financiare :

Pentru înţelegerea problematicii acestui punct vom face câteva consideraţii pe marginea reducerilor de preţuri în cadrul facturării bunurilor economice.

Reducerile de preţuri pot fi:

- reduceri comerciale;
- reduceri financiare.

a) **Reducerile comerciale** sunt:

- bonificaţii;
- remize;
- risturne.

a_1) **Bonificaţiile** sunt reduceri de preţ, acordate de furnizor clientului, de regulă, pentru unele defecte de calitate ale mărfurilor.

a_2) **Remizele** sunt reduceri de preţ, acordate asupra preţului de vânzare convenit, în funcţie de importanţa cantităţii vândute (**remize de cantitate**), sau de rolul de revânzător al clientului (**remize pentru revânzare**), ele calculându-se, de regulă, prin aplicarea unui procent asupra preţului de vânzare.

Exemplu :

- preţ de vânzare = 5.000.000 lei;
- remiză = 2% = $\frac{5.000.000 \times 2}{100}$ = 100.000 lei;

Preţ de cumpărare = 5.000.000 - 100.000 = 4.900.000 lei.

a_3) **Risturnele** reprezintă reduceri de preţuri, calculate asupra ansamblului de operaţii efectuate cu acelaşi partener (client), pentru o anumită perioadă convenită de comun acord.

Exemplu:

- vânzări către clientul (x) = 50.000.000 lei;
- risturne = 1% din vânzări = 500.000 lei;

Preţ de vânzare (cumpărare) = 50.000.000 - 500.000 = 49.500.000 lei.

b) **Reducerile financiare (sconturile)** se mai numesc şi **sconturi** sau **sconturi de reglementare** şi reprezintă reduceri acordate de furnizor clientului, pentru plata / încasarea înainte de termenul de exigibilitate (de scadenţă).

Exemplu:

Un agent economic vinde mărfuri unui client, pe credit, în valoare de 10.000.000 lei, termenul de plată fiind stabilit în 30 de zile.

Clientul cere efectuarea plăţii după 10 zile.
În asfel de situaţii se poate acorda clientului un ***scont de reglementare*** (reducere financiară), reprezentând, de exemplu, 2% din valoarea facturii:

$$\text{Scont de reglementare} = 2\% = \frac{10.000.000 \times 2}{100} = 200.000 \text{ lei}$$

Total factură = 10.000.000 - 200.000 = 9.800.000 lei

Precizările privind reducerile comerciale şi financiare au fost făcute deoarece reducerile de preţ acordate de către furnizor clientului, inclusiv cele acordate după facturarea bunurilor sau serviciilor, **nu sunt cuprinse în baza de impozitare**.

De asemenea, nu se includ în baza de impozitare bunurile acordate de către furnizori clienţilor, în vederea stimulării vânzărilor, conform condiţiilor prevăzute în contracte.

În vederea excluderii din baza de impozitare, reducerile comerciale şi financiare trebuie să îndeplinească următoarele condiţii:

- să fie efective şi bine determinate în favoarea clientului ;
- să nu constituie, într-o formă mascată, remunerarea unui serviciu sau o contrapartidă, pentru o prestaţie oarecare ;
- să fie reflectate în facturi sau alte documente legale.

Exemplu :

Elementele facturii unei livrări de mărfuri, întocmite de furnizor, sunt următoarele:

- preţ de vânzare = 12.000.000 lei;
- bonificaţie acordată = $3\% = \frac{12.000.000 \times 3}{100} = 360.000$ lei

Total factură = 12.000.000 -360.000 = 11.640.000 lei

- scont de reglementare = $2\% = \frac{11.640.000 \times 2}{100} = 232.800$ lei

Total factură = 11.640.000 - 232.800 = 11.407.200 lei

- $TVA_d = 22\% = \frac{11.407.200 \times 22}{100} = 2.509.584$ lei

Total factură = 11.407.200 +2.509.584 = 13.916.784 lei

Înregistrările contabile:

A) Înregistrarea operației în contabilitatea clientului:

	%	=	%	
11.640.000	371 - Mărfuri		401-Furnizori	13.916.784
2.509.584	4426 - TVA d		767 - Venituri din sconturi obținute	232.800

Aceeași operație poate fi înregistrată și într-o altă formă, înregistrarea scontului făcându-se la decontarea facturii, astfel:

a) înregistrarea mărfurilor și a obligației față de furnizori :

	%	=	401-Furnizori	14.149.584
11.640.000	371 - Mărfuri			
2.509.584	4426 - TVA d			

b) decontarea facturii furnizorului și înregistrarea scontului:

14.149.584	401-Furnizori	=	%	
			5121 - Conturi la bănci în lei	13.916.784
			767 - Venituri din sconturi obținute	232.800

B. Înregistrarea operației în contabilitatea furnizorului

a) înregistrarea vânzării mărfurilor:

14.149.584	411-Clienți	=	%	
			707 - Venituri din vânzarea mărfurilor	11.640.000
			4427 - TVA c	2.509.584

b) înregistrarea încasării facturii și a sconturilor acordate (care pentru furnizor reprezintă o cheltuială):

	%	=	411-Clienți
13.916.784	5121 - Conturi la bănci în lei		14.149.584

232.800	667 - Cheltuieli privind sconturile acordate	

Aceeaşi operaţie poate fi înregistrată şi prin intermediul formulei:

	%	=	%
13.916.784	411 - Clienţi		707- Venituri din 11.640.000 vânzarea mărfurilor
232.800	667 - Cheltuieli privind sconturile acordate		4427 - TVA c 2.509.584

ATENŢIE !

Este de preferat evitarea formulelor contabile compuse, cu două sau mai multe conturi care se debitează şi două sau mai multe conturi care se creditează, deoarece nu poate fi urmărită clar corespondenţa conturilor.

În afara reducerilor comerciale şi financiare, mai există şi o serie de alte elemente, care nu sunt cuprinse în baza de impozitare a TVA, respectiv:

a) penalizările pentru neîndeplinirea totală sau parţială a obligaţiilor contractuale. În astfel de cazuri, excluderea din baza de impozitare se face numai dacă penalităţile sunt percepute peste preţurile şi tarifele negociate;

b) dobânzile percepute pentru plăţile cu întârziere, pentru vânzări cu plata în rate, sau la termene de peste 90 de zile;

c) ambalajele de circulaţie (navete, sticle, borcane etc), care circulă între furnizorii de marfă şi clienţi, prin schimb, fără factură;

d) sumele achitate de furnizor sau prestator, în contul clientului, şi apoi se decontează acestuia;

e) sumele încasate de la bugetul de stat de către agenţii economici înregistraţi la organele fiscale, ca plătitori de TVA şi care sunt destinate finanţării investiţiilor, acoperirii diferenţelor de preţ şi de tarif, finanţării stocurilor de produse cu destinaţie specială;

f) ***baza de impozitare se reduce corespunzător şi în următoarele situaţii:***

- - în cazul refuzurilor totale sau parţiale, rămase definitive, privind cantitatea, preţurile sau alte elemente cuprinse în facturi sau documente similare;
- - în cazul neîncasărilor totale sau parţiale a contravalorii bunurilor sau serviciilor de la clienţi, declaraţi insolvabili, prin hotărâri judecătoreşti definitive.

Sumele necuprinse în baza de impozitare la furnizori sau la prestatori, precum şi cele cu care se reduce baza impozabilă, atrag în mod corespunzător pierderea dreptului de deducere a TVA la beneficiari.

În acest sens, ***beneficiarilor le revin următoarele obligaţii***:

- - să înregistreze în jurnalul pentru cumpărări valoarea facturilor şi TVA, corelată cu reducerile acordate de furnizori şi, respectiv, cu influenţele rezultate din refuzurile făcute;
- - să solicite şi să urmărească primirea de la furnizori a facturilor corectate, respectiv prin emiterea unei noi facturi, în roşu, pentru sumele ce urmează a fi scăzute.

IX.4.1.1. Reflectarea TVA în operaţiile cu ambalaje

Ambalajele care circulă prin facturare se supun taxei pe valoarea adăugată, la livrare, urmând ca la restituire suma impozabilă să fie redusă corespunzător.

Ambalajele de circulaţie, respectiv sticle, borcane, navete etc., care circulă la schimb între furnizorii de marfă şi clienţi, **nu se facturează şi nu se supun TVA**, la livrare.
În condiţiile în care clienţii nu deţin cantităţi de ambalaje necesare efectuării schimbului, ei pot primi de la furnizorii de marfă ambalajele necesare, în schimbul unei garanţii depuse acestora, fără facturare şi fără TVA la livrare.

Periodic, dar nu mai târziu de termenul legal pentru efectuarea inventarierii anuale, se vor factura şi supune TVA la livrare cantităţile de ambalaje date în garanţie clienţilor şi scoase din uz de aceştia, ca urmare a distrugerii, uzurii, lipsurilor etc.
Regimul circulaţiei ambalajelor pe bază de schimb se aplică **în mod obligatoriu** în relaţiile cu agenţii economici neplătitori de taxă pe valoarea adăugată.

Exemple :

A. ***Reflectarea TVA în operaţiuni cu ambalaje a căror valoare este cuprinsă în preţul mărfurilor sau al produselor livrate (ambalaje nerecuperabile).***

a) - se recepţionează de la furnizor, odată cu marfa, ambalaje în sumă de 5.000.000 lei;

- preţ ambalaje = 5.000.000 lei;
- TVA d = 22% = 1.100.000 lei;

Total factură ambalaje = 6.100.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	401 - Furnizori 6.100.000
5.000.000	381 - Ambalaje		
1.100.000	4426 - TVA d		

b) - cheltuielile de transport, manipulare, aferente ambalajelor achiziţionate, conform facturii firmei de transport prestatoare, sunt de 300.000 lei :

- cheltuieli de transport, manipulare = 300.000 lei
- TVA d = 22% = 66.000 lei

Total factură = 366.000 lei

Formula contabilă:

	%			
300.000	388 - Diferenţe de preţ la ambalaje	=	401 - Furnizori	366.000
66.000	4426 - TVA d			

B. ***Reflectarea TVA, în operaţiuni cu ambalaje achiziţionate şi revândute la livrarea mărfurilor sau produselor finite, nerestituibile, a căror valoare este cuprinsă distinct în factură.***

a) se recepţionează ambalaje, necesare pentru protecţia pe timpul transportului a produselor finite livrate, conform facturii, astfel:

- ambalaje finite = 4.000.000 lei;
- TVA d = 22% = 880.000 lei;

Total factură = 4.880.000 lei.

Formula contabilă:

	%			
4.000.000	381 - Ambalaje	=	401 - Furnizori	4.880.000
880.000	4426 - TVA d			

b) agentul economic vinde produse finite ambalate, conform facturii:

- produse finite = 8.000.000 lei
- ambalaje = 1.000.000 lei

Total = 9.000.000 lei

$$\text{TVA } c = 22\% = \frac{9.000.000 \times 22}{100} = 1.980.000 \text{ lei}$$

Total factură = 10.980.000 lei

Formula contabilă:

			%	
10.980.000	411 - Clienţi	=	701 - Venituri din vânzarea produselor finite	8.000.000
			708 - Venituri din activităţi diverse	1.000.000
			4427 - TVA c	1.980.000

C. Reflectarea TVA în operațiuni cu ambalaje refolosibile, care circulă în sistem de restituire

C_1. Reflectarea în contabilitatea furnizorului :

a) se livrează mărfuri expediate în ambalaje restituibile, conform facturii;

- preț livrare mărfuri = 7.000.000 lei
- TVA d = 22% = $\frac{7.000.000 \times 22}{100}$ = 1.540.000 lei

Total = 8.540.000 lei
- ambalaje restituibile (50 buc × 9.200 lei) = 460.000 lei

Total factură = 8.540.000 + 460.000 = 9.000.000 lei

Formula contabilă:

9.000.000	411 - Clienți	=	%	
			707 - Venituri din vânzarea mărfurilor	7.000.000
			4427 - TVA c	1.540.000
			419 - Clienți - creditori	460.000

b) la o dată ulterioară, clientul restituie 10 bucăți ambalaje, la valoarea convenită în factură, respectiv:

10 buc. × 9.200 lei = 92.000 lei

Formula contabilă:

92.000	419 - Clienți - creditori	=	411 - Clienți	92.000

c) furnizorul mai preia de la client un număr de 15 bucăți ambalaje deteriorate, evaluate la prețul de 5.000 lei bucata, față de 9.200 lei bucata, cât au fost facturate clientului;

Rezultă:
- valoarea facturată = 15 × 9.200 = 138.000 lei;
- valoarea de recuperare = 15 × 5.000 = 75.000 lei;

Diferență = 138.000 - 75.000 = 63.000 lei.

Diferența dintre prețul încasat la facturarea mărfurilor de la client şi prețul de recuperare, respectiv suma de 63.000 lei, rămâne în patrimoniul furnizorului şi constituie un venit al acestuia, pentru care se calculează TVA colectată, respectiv:

- valoarea facturată = 138.000 lei;
- valoarea recuperată = 75.000 lei;

Diferență = 138.000 - 75.000 = 63.000 lei;
- TVA c = 22% = $\frac{}{100}$ = 13.860 lei.

Venituri din activități diverse = 63.000 - 13.860 = 49.140 lei

Formula contabilă:

		=	%	
138.000	419 - Clienți - creditori		411 - Clienți	75.000
			708 - Venituri din activități diverse	49.140
			4427 - TVA c	13.860

d) clientul reține în folosul propriu un număr de 5 bucăți ambalaje, această operațiune considerându-se o vânzare şi, ca atare, se întocmeşte o factură suplimentară;

- preț vânzare = 5 buc. × 9.200 lei = 46.000 lei;
- TVA c = 22% = $\frac{46.000 \times 22}{100}$ = 10.120 lei;

Total factură = 56.120 lei.

Formula contabilă:

	%	=	%	
46.000	419 - Clienți - creditori		708- Venituri din activități diverse	46.000
10.120	411 - Clienți		4427 - TVA c	10.120

C_2. *Reflectarea în contabilitatea clientului:*

a) - se cumpără mărfuri împreună cu ambalaje de la furnizor:
- preț cumpărare mărfuri = 7.000.000 lei;
- TVA deductibilă = 22% = 1.540.000 lei;

Total = 8.540.000 lei;
- ambalaje restituibile (50 buc. × 9.200 lei) = 460.000 lei;

Total factură = 9.000.000 lei.

Formula contabilă:

	%	=	401-Furnizori	9.000.000
7.000.000	371 - Mărfuri			
1.540.000	4426 -TVA d			
460.000	409 - Furnizori - debitori			

b) la o dată ulterioară se restituie furnizorului 10 bucăţi ambalaje, la valoarea convenită în factură:

10 buc. × 9.200 lei = 92.000 lei

Formula contabilă:

92.000	401 - Furnizori	=	409-Furnizori - debitori	92.000

c) se restituie furnizorului 15 bucăţi ambalaje deteriorate, evaluate la preţul de 5.000 lei bucata, faţă de 9.200 lei, cât au fost facturate iniţial (când erau în stare bună):

Rezultă:
- valoarea din factura furnizorului = 15 buc. × 9.200 lei = 138.000 lei;
- valoarea de restituire = 15 buc. × 5.000 lei = 75.000 lei;

- diferenţă = 63.000 lei;
- TVA d = 22% = $\frac{63.000 \times 22}{100}$ = 13.860 lei;

- cheltuieli cu ambalajele = 63.000 - 13.860 = 49.140 lei.

Formula contabilă:

	%	=	409- Furnizori-debitori	138.000
75.000	401 - Furnizori			
49.140	608 - Cheltuieli privind ambalajele			
13.860	4426 - TVA d			

d) clientul reţine în folos propriu, un număr de 5 bucăţi ambalaje, operaţia fiind considerată o achiziţie de ambalaje;

- preţ achiziţie = 5 × 9.200 = 46.000 lei;
- TVA d = 22% = 10.120 lei;

Total factură = 56.120 lei.

Formula contabilă:

	%	=	%	
46.000	381 - Ambalaje		409 - Furnizori-debitori	46.000
10.120	4426 - TVA d		401 - Furnizori	10.120

IX.4.1.2. Reflectarea TVA în operaţiile privind avansurile acordate sau primite

Avansurile primite de la clienţi sunt purtătoare de taxă pe valoarea adăugată şi ele se înregistrează pe baza facturilor emise de clienţi.

Exemplu:

1. În vederea achiziţionării unor produse finite, care costă 10.000.000 lei, se acordă furnizorului un avans de 6.000.000 lei, pentru care, desigur, se calculează TVA.

Înregistrările contabile:

A) Înregistrările contabile la client:

a) înregistrarea avansului acordat:
avans acordat = 6.000.000 lei;

- TVA d = 22% = $\frac{6.000.000 \times 22}{100}$ = 1.320.000 lei;

Total = 7.320.000 lei

Formula contabilă:

	%	=	5121 - Conturi la	7.320.000
6.000.000	409 - Furnizori- debitori		bănci în lei	
1.320.000	4426 - TVA d			

b) la livrarea efectivă a produselor finite factura cuprinde următoarele elemente:

- preţ achiziţie = 10.000.000 lei
- TVA d = 22% = 2.200.000 lei;

Total factură = 12.200.000 lei.

Formula contabilă:

	%	=	401 - Furnizori	12.200.000
10.000.000	345 – Produse finite			
2.200.000	4426 - TVA d			

c) decontarea facturii furnizorului:

12.200.000	401 - Furnizori	=	%	
			409 - Furnizori - debitori	6.000.000
			4426 - TVA d	1.320.000
			5121 - Conturi la bănci în lei	4.880.000

B) Înregistrările contabile la furnizori:

a) înregistrarea primirii avansului:
- avans primit de la clienți = 6.000.000 lei;
- TVA c = 22% = 1.320.000 lei;

Total = 7.320.000 lei.

Formula contabilă:

7.320.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	%	
			419 - Clienți - creditori	6.000.000
			4427 - TVA c	1.320.000

IX.4.1.3. Reflectarea TVA privind refuzurile totale sau parțiale

Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se reduce corespunzător, cu neîncasarea totală sau parțială a contravalorii bunurilor şi serviciilor, de la clienții declarați insolvabili, prin hotărâri judecătoreşti sau prin alte documente legale.

Exemple:

1. Un agent economic livrează produse finite unui client, în valoare de 5.000.000 lei:
- preț de livrare = 5.000.000 lei;
- TVA d = 22% = 1.100.000 lei;

Total factură = 6.100.000 lei.

Formula contabilă:

6.100.000	411 - Clienți	=	%	
			701 - Venituri din vânzarea produselor finite	5.000.000
			4427 - TVA c	1.100.000

2. La primirea produselor finite clientul constată că 30% din produsele finite nu corespund standardelor de calitate prevăzute în contract şi procedează la returnarea acestora furnizorului.

- produse finite refuzate = 30% = $\frac{5.000.000 \times 30}{100}$ = 1.500.000 lei;

- TVA c aferent refuzului = 22% = $\frac{1.500.000 \times 22}{100}$ = 330.000 lei;

Total = 1.830.000 lei.

În acest caz, furnizorul va emite o nouă factură, în roşu, pentru micşorarea bazei de impozitare aferentă produselor finite refuzate.

Formula contabilă :

1.830.000	411 - Clienţi	=	%	
			701 - Venituri din vânzarea produselor finite	1.500.000
			4427 - TVA c	330.000

sau:

	%	=	411 - Clienţi	1.830.000
1.500.000	701 - Venituri din vânzarea produselor finite			
330.000	4427 - TVA c			

IX.4.2. Probleme specifice privind deductibilitatea TVA

Potrivit prevederilor legale, agenţii economici înregistraţi ca plătitori de TVA determină taxa pe valoarea adăugată, datorată bugetului de stat, ca diferenţă între valoarea taxei facturate pentru bunurile livrate şi serviciile prestate (TVA c) şi a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor sau serviciilor achiziţionate sau executate în unităţi proprii, destinate realizării operaţiunilor impozabile (TVA d).

După cum s-a făcut precizarea, plătitorii de TVA au dreptul la deducerea TVA aferentă bunurilor şi serviciilor achiziţionate destinate realizării de:

- operaţiuni supuse taxei pe valoarea adăugată;
- bunuri şi servicii scutite de taxă, pentru care, prin lege, se prevede în mod expres exercitarea dreptului de deducere;

- acţiuni de sponsorizare, reclamă şi publicitate, precum şi pentru alte acţiuni prevăzute în legi, cu respectarea plafoanelor şi destinaţiilor prevăzute în acestea.

Executarea dreptului de deducere nu se face pentru fiecare operaţiune în parte, ci pentru ansamblul operaţiunilor realizate în cursul unei luni (perioade de gestiune).

În situaţia în care agentul economic realizează atât operaţiuni cu drept de deducere, cât şi alte operaţiuni scutite de plata TVA, dreptul de deducere se determină în raport cu participarea bunurilor sau serviciilor respective la realizarea operaţiunilor cu drept de deducere.

Gradul de participare a bunurilor şi serviciilor la realizarea operaţiunilor cu drept de deducere se determină pe bază de pro-rată, rezultată ca raport între contravaloarea bunurilor livrate şi serviciilor prestate cu drept de deducere şi totalul operaţiunilor realizate.

Pro-rata se determină, de regulă, anual, pe baza realizărilor din anul precedent, sau corespunzător regimului taxei pe valoarea adăugată, aferente bunurilor şi serviciilor prevăzute a fi realizate în anul curent.

Regularizarea TVA deductibilă, determinată pe bază de pro-rată, se efectuează la finele anului şi se înscrie în decontul pentru TVA, întocmit pentru luna decembrie .

La cererea justificată a agenţilor economici, organele fiscale la care aceştia sunt înregistraţi ca plătitori de TVA pot aproba ca pro-rata să fie determinată lunar, în funcţie de realizările efective înscrise în decontul de TVA, la rubrica „IEŞIRI " (vezi fig. 35 – Modelul declaraţiei privind obligaţiile de plată la bugetul de stat).

În cursul unui an calendaristic nu pot fi folosite două metode de determinare a PRO-RATEI .

Agenţii economici cărora li s-a aprobat în cursul anului trecerea de la PRO-RATA anuală la cea lunară au obligaţia recalculării TVA deductibilă, înscrisă în deconturile întocmite pentru lunile anterioare aprobării, în funcţie de PRO-RATA lunară efectiv realizată.

În situaţia în care PRO-RATA nu asigură determinarea corectă a TVA aferentă bunurilor şi serviciilor destinate realizării de operaţii supuse regimului deducerilor, organele fiscale la care agenţii economici sunt înregistraţi ca plătitori de TVA pot aproba criterii specifice pentru exercitarea dreptului de deducere .

Determinarea PRO-RATEI realizate se face pe baza datelor înscrise în deconturile pe lunile ianuarie – decembrie, astfel:

Exemplu :

TOTAL IEŞIRI (rândul 7 cumulat) = 100.000 lei

Operaţiuni scutite fără drept de deducere (rândul 6 cumulat) = 15.000 lei

$$\text{PRO-RATA} = \frac{\text{Total ieşiri - operaţiuni scutite}}{\text{total ieşiri}} \times 100 = \frac{100.000 - 15.000}{100.000} \times$$

x 100 = 85 %

Considerăm că în cursul anului s-au utilizat una din următoarele variante :

- varianta I → PRO-RATA de 100 %
- varianta II → PRO-RATA de 75 %
- varianta III → PRO-RATA de 90 %

Abaterea realizată în cadrul celor 3 variante este următoarea :

Varianta I (PRO-RATA 100 %) :

$$\text{Abatere} = \frac{100 - 85}{85} \times 100 = +17{,}65\ \%$$

Varianta II (PRO-RATA 75 %) :

$$\text{Abatere} = \frac{75 - 85}{85} \times 100 = -11{,}76\ \%$$

Varianta III (PRO-RATA 90 %) :

$$\text{Abatere} = \frac{90 - 85}{85} \times 100 = +5{,}88\ \%$$

Regularizarea diferențelor se va face numai pentru variantele 1 şi 2, care reprezintă o abatere în plus sau în minus, mai mare de 10 % .

Presupunând că TVA deductibilă, cumulată pe lunile ianuarie – noiembrie (rândul 11 din Decont), este de 20.000 mii lei, rezultă :

Pentru varianta I :

$$\text{Regularizare} = \frac{20.000 \times 15}{100} = 3.000 \text{ mii lei}$$

Suma se înscrie în roşu, în rândul 15 din decontul pe luna decembrie (Regularizări) .

În acelaşi decont, la rândul 8 (PRO-RATA), se înscrie procentul de 85 % .

- Pentru varianta II :

$$\text{Regularizare} = \frac{20.000 \times 10}{100} = 2.000 \text{ mii lei}$$

Suma se înscrie în decontul pe luna decembrie, în rândul 15 (Regularizări), în negru, iar la rândul 8 (PRO-RATA) se înscrie PRO-RATA de 85 % .

Taxa pe valoarea adăugată, de plată sau de recuperat, înscrisă în deconturile aferente lunilor ianuarie – noiembrie, nu se recalculează .

Pentru exercitarea dreptului de deducere agenţii economici plătitori de TVA sunt obligaţi :

- să justifice prin documente legal întocmite cuantumul TVA ;
- să justifice că bunurile respective sunt destinate pentru desfăşurarea activităţii agentului economic şi sunt proprietatea acestuia .

Documentele legale de justificare sunt :

- Factura fiscală, chitanţa fiscală sau, după caz, bonul de comandă–chitanţă, pentru bunurile şi serviciile cumpărate de la furnizorii din ţară;
- Declaraţia vamală de import (DVI), sau actul constatator al organelor vamale, pentru importurile efectuate prin comisionari; Taxa pe valoarea adăugată, înscrisă în DVI sau în actul constatator se deduce numai de către unitatea beneficiară, pe baza documentelor respective, transmise în copie certificată de comisionari ;
- Documentul care confirmă achitarea TVA de către agentul economic, pentru operaţiunile de închiriere, leasing, cesiuni şi concesiuni, servicii de publicitate, consultanţă, prelucrări de date şi furnizare de informaţii, operaţiuni bancare, franchise, de asigurare şi reasigurare, punerea la dispoziţie de personal şi prestările intermediarilor care intervin în furnizarea unor servicii ;
- Documentele specifice privind activitatea financiară şi contabilă, aprobate conform normelor legale .

Documentele aferente intrărilor de bunuri şi servicii, care nu sunt legate direct şi exclusiv de activitatea agentului economic, precum şi cele destinate folosirii în scop personal, sau pentru a fi puse la dispoziţia altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit, nu vor fi înscrise în jurnalul pentru cumpărări, iar TVA aferentă ***nu este deductibilă*** .

Modalităţile de exercitare a dreptului de deducere sunt următoarele :

1. ***Prin reţinere*** din suma reprezentând TVA, pentru livrările de bunuri şi prestările de servicii, a taxei aferente intrărilor .

Deducerea se face lunar, iar TVA datorată bugetului de stat, stabilită pe bază de deconturi, se achită până la o dată stabilită prin acte normative (data de 25 a lunii următoare) .

2. ***Prin rambursarea*** de către organul fiscal a sumei reprezentând diferenţa dintre TVA aferentă intrărilor (TVAd) şi TVA asferentă ieşirilor (TVAc).

De menţionat că rambursarea diferenţei de taxă se efectuează la cerere, pe baza documentaţiilor legale şi a verificărilor efectuate de organele fiscale .

Modelul cererii de rambursare este prezentat în fig. nr. 37.

Fig. nr. 37. Cerere de rambursare

ROMÂNIA	**TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ** **CERERE DE RAMBURSARE**
M.F.	
MINISTERUL	
FINANŢELOR	

CODUL FISCAL AL PLĂTITORULUI DE T.V.A.:										
DENUMIREA AGENTULUI ECONOMIC										
Localitatea ....., str. .....nr.										

Solicit rambursarea sumei de ....., rezultată din decontul aferent lunii ....., anul ....., în contul nr. ....., deschis la .....

Agentul economic este în situaţia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată din următoarele motive:

1. Realizează activitate de export.
2. Realizează operaţiuni scutite cu drept de deducere.
3. Execută bunuri sau prestează servicii pentru care cota de T.V.A. la livrare sau prestare este mai mică decât cea aferentă intrării.
4. Execută produse cu ciclu lung de fabricaţie.
5. Se află în perioada de realizare a investiţiilor.
6. Efectuează plăţi de T.V.A. în contul prestatorilor externi.
7. Alte cauze.

Numele şi prenumele ....., funcţia .....

Semnătura şi ştampila .....

CADRUL REZERVAT ORGANULUI FISCAL

Se aprobă rambursarea pentru suma de ..... Organul fiscal ..... Codul .....

Nu se aprobă rambursarea sumei de*) .....

Numărul de Înregistrare .....

Suma de reportat în decontul lunii următoare*) .....

Data depunerii (ZZ/LL/AA) ...../...../...

Numele persoanei care aprobă rambursarea.....

Primit,

Funcţia ..... Semnătura ..... Data (ZZ/LL/AA) ...../...../....

*) Sumele pentru care nu s-a aprobat rambursarea, precum şi sumele de reportat în decontul lunii următoare vor fi justificate prin actul de control încheiat în urma verificării efectuate în baza art. 23 din Ordonanţa Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 195/1998.

IX. 4. 3. Probleme specifice privind TVA de plată

După cum s-a făcut precizarea, ***TVA de plată*** (TVAc) se determină lunar (la sfârşitul perioadei de gestiune), ca diferenţă între TVA colectată (mai mare) şi TVA deductibilă (mai mică), respectiv :

$$\mathbf{TVAc > TVAd \Rightarrow TVAp = TVAc - TVAd}$$

Documentul contabil de evidenţă a TVA colectată este „ Jurnalul pentru vânzări “ .

În situaţiile în care agenţii economici efectuează în cursul unei perioade de gestiune atât operaţiuni impozabile, cât şi operaţiuni neimpozabile, aceştia au dreptul să deducă numai o cotă din TVA deductibilă, reprezentând TVA deductibilă fiscal, respectiv :

$$\mathbf{TVA_{d.f.} = TVA_d \times P_{TVA}}$$

în care :

$TVA_{d.f}$ - taxa pe valoarea adăugată deductibilă fiscal
TVA_d - taxa pe valoarea adăugată deductibilă, aferentă intrărilor de bunuri şi servicii în perioada de gestiune (soldul fiscal debitor al contului 4426 - TVAd)
P_{TVA} - PRO- RATA TVA

Documentul contabil de evidenţă pentru TVA deductibilă este „ Jurnalul pentru cumpărări “ .

ATENŢIE !

În situaţia în care agentul economic înscrie TVA pe o factură sau alt document legal, acesta este obligat să achite suma respectivă bugetului de stat, chiar dacă operaţiunea respectivă nu este impozabilă .

Exemple :

- Un agent economic efectuează în cursul lunii martie 1999 următoarele operaţii :
  – achiziţii de la furnizorii interni de materii prime = 30.000.000 lei
  – livrări de produse finite = 50.000.000 lei

din care :

- livrări la intern (TVA cota 22 %) = 25.000.000 lei
- livrări la export (TVA cota 0 %) = 10.000.000 lei
- livrări la intern scutite de TVA = 15.000.000 lei

Rezolvare :

a) *reflectarea contabilă a achiziţiilor de materii prime :*

- materii prime achiziţionate = 30.000.000 lei

$$\text{- TVAd} = 22\,\% = \frac{30.000.000 \times 22}{100} = 6.600.000 \text{ lei}$$

Total factură furnizori = 36.600.000 lei

Formula contabilă :

	%			
30.000.000	300 - Materii prime	=	401 - Furnizori	36.600.000
6.600.000	4426 - TVAd			

b) *plata furnizorului de materii prime :*

36.600.000	401 – Furnizori	=	5121 - Conturi la bănci în lei	36.600.000

c) *livrarea de produse finite la intern :*

- produse finite livrate = 25.000.000 lei

$$\text{TVAc} = 22\,\% = \frac{25.000.000 \times 22}{100} = 5.500.000 \text{ lei}$$

Total factură = 30.500.000 lei

Formula contabilă :

			%	
30.500.000	411 – Clienţi	=	701 - Venituri din vz.produselor finite	25.000.000
			4427 - TVAc	5.500.000

d) *încasarea clientului :*

Formula contabilă :

30.500.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 - Clienţi	30.500.000

e) livrarea de produse la intern scutite de TVA :

- produse finite livrate la intern scutite = 15.000.000 lei

15.000.000	411 – Clienţi	=	701 - Venituri din vz.produselor finite	15.000.000

f) încasarea clientului :

Formula contabilă :

15.000.000	5121 – Conturi la bănci în lei	=	411 - Clienţi	15.000.000

g) livrarea de produse la export :

- produse finite livrate la export = 10.000.000 lei
- TVAc = 0

Total factură = 10.000.000 lei

Formula contabilă :

10.000.000	411 – Clienţi	=	%	
			701 – Venituri din vz.produselor finite	10.000.000
			4427 - TVAc	0

h). calculul PRO-RATEI TVA :

$$P_{TVA} = \frac{V_i}{V_t} \times 100$$

în care :

P_{TVA} - PRO-RATA TVA (presupunând că organele fiscale au aprobat calculul lunar al pro-ratei)

V_i - Veniturile obţinute din operaţii impozabile în luna respectivă

V_t - Veniturile totale obţinute de agentul economic, atât din operaţiile impozabile, cât şi din operaţiile neimpozabile

Rezultă :

$$P_{TVA} = \frac{25.000.000 + 10.000.000}{25.000.000 + 10.000.000 + 15.000.000} \times 100 =$$

$$= \frac{35.000.000}{50.000.000} \times 100 = 70\ \%$$

i) calculul TVA deductibilă fiscal :

$$TVA_{d.f} = TVA_d \times P_{TVA} =$$

$$= 6.600.000 \times 70\ \% = \frac{6.600.000 \times 70}{100} = 4.620.000 \text{ lei}$$

Rezultă :

TVAd nedeductibilă fiscal = 6.600.000 - 4.620.000 lei = 1.980.000 lei

Diferența de TVAd nedeductibilă fiscal va fi inclusă pe cheltuieli .

k) Regularizarea TVA

- - Sold final creditor TVAc = 5.500.000 lei
- - Sold final debitor TVAd = 6.600.000 lei
  - din care deductibil fiscal = 4.620.000 lei

1. ***Compensarea TVAc cu TVAd deductibil fiscal :***

4.620.000	4427 - TVAc	=	4426 - TVAd	4.620.000

2. ***Includerea pe cheltuieli a TVAd nedeductibilă fiscal :***

1.980.000	635 – Cheltuieli cu alte impozite,taxe şi vărsăminte asimilate	=	4426 - TVAd	1.980.000

3. ***Reflectarea TVA de plată***

TVAp = TVAc - TVAd.f = 5.500.000 - 4.620.000 = 880.000 lei

Formula contabilă :

880.000	4427 - TVAc	=	4423 - TVAp	880.000

4 - ***Reflectarea contabilă a plăţii TVA la bugetul statului :***

880.000	4423 - TVAp	=	5121 - Conturi la bănci în lei	880.000

Ultima înregistrare contabilă, respectiv reflectarea contabilă a plăţii TVA la bugetul statului, nu se mai face, deoarece în operaţiile realizate de agentul economic au existat şi ***activităţi de export*** .

După cum s-a putut observa, TVA deductibilă fiscal (TVAd.f), de 4.620.000 lei, include şi operaţiile de export (cota 0 %) .

Cu toate că, de principiu, în cazul exemplului nostru, la prima vedere, agentul economic are de plătit la bugetul statului suma de 880.000 lei, în realitate, conform actelor normative în vigoare, ***operaţiunile de export*** sunt tratate în mod distinct .

Astfel, agenţii economici care realizează în cursul unei luni atât operaţii impozabile la intern, cât şi operaţii de export, pot solicita rambursarea TVA aferentă ponderii operaţiunilor de export .

Ponderea exportului, în totalul operaţiilor impozabile, se determină conform următoarei relaţii de calcul :

$$Pe = \frac{Te}{Ti} \times 100$$

în care :

Pe - ponderea exportului în totalul operaţiilor impozabile
Te - totalul operaţiilor de export
Ti - totalul operaţiilor impozabile

Rezultă :

$$Pe = \frac{Te}{Ti} = \frac{10.000.000}{40.000.000} \times 100 = 25\ \%$$

Rezultă că din totalul de operaţiuni impozabile 25 % reprezintă operaţiuni de export, iar diferenţa de 75 %, reprezintă operaţiuni la intern .

$$Pi = \frac{30.000.000}{40.000.000} \times 100 = 75\ \%$$

Dreptul de deducere se poate realiza prin cele două metode prezentate, respectiv :

1. Prin reţinerea din TVAc a TVAd corespunzătoare ponderii exportului, respectiv :

TVAd.e = TVAd.f x Pe

în care :

TVAd.e - TVA deductibilă aferentă ponderii exportului
TVAd.f - TVA deductibilă fiscal
Pe - Ponderea exportului în totalul operaţiilor impozabile

Rezultă:

$$TVAd.e = 4.620.000 \times 25\ \% = \frac{4.620.000 \times 25}{100} = 1.155.000 \text{ lei}$$

Respectiv :

TVAd.i = TVAd.f x Pi

în care :

TVAd.i - TVA deductibilă aferentă operaţiilor la intern
TVAd.f - TVA deductibilă fiscal
Pi - ponderea operaţiilor impozabile la intern

Rezultă :

$$TVAd.i = 4.620.000 \times 75\ \% = \frac{4.620.000 \times 75}{100} = 3.465.000 \text{ lei}$$

Din cele prezentate rezultă că :

TVAp = TVAc - TVAd.e - TVAd.i =
5.500.000 - 1.155.000 - 3.465.000 = 880.000 lei

- ***Reflectarea contabilă a TVA de plată*** :

880.000	4427 - TVAc	=	4423 - TVAp	880.000

- ***Reflectarea contabilă a plăţii efective a TVA către bugetul statului :***

880.000	4423 - TVAp	=	5121 - Conturi la bănci în lei	880.000

2. Prin rambursare, pe baza cererii depuse de agentul economic, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă produselor livrate

- - Sold TVAc = 5.500.000
- - Sold TVAd.f = 4.620.000

din care :

TVAd.e = 1.555.000
TVA d.i = 3.465.000

În această situaţie, la compensare se va lua în calcul numai TVAd.i , pentru că TVAd.e, urmează să fie recuperat .

a) ***Reflectarea TVA de recuperat***

	%	=	4426 - TVAd	4.200.000
3.465.000	4427 - TVAc			
1.155.000	4424 - TVAr			

b) ***Recuperarea TVA de la buget*** :

1.155.000	5121 - Conturi la bănci în lei	=	4424 - TVAr	1.155.000

c) ***Reflectarea TVA de plată*** :

TVAp = TVAc - TVAd.i =
= 5.500.000 - 3.465.000 = 2.035.000 lei

Formula contabilă :

2.035.000	4427 - TVAc	=	4423 - TVAp	2.035.000

d) ***Plata efectivă*** :

2.035.000	4423 - TVAp	=	5121 - Conturi la bănci în lei	2.035.000

Din această a doua modalitate de reflectare a operaţiilor a rezultat că suma de 1.155.000 lei reprezintă nivelul maxim al TVA de recuperat, pe care agentul economic îl poate solicita la rambursare, în cazul în care achită integral suma de 2.035.000 lei .

Corectitudinea operaţiei poate fi verificată prin diferenţa dintre cele două sume (2.035.000 - 1.155.000 = 880.000 lei), care arată nivelul real al obligaţiilor agentului economic faţă de bugetul statului .

IX 4. 4. Probleme specifice privind reflectarea TVA în operaţiunile de comerţ exterior

Pentru înţelegerea mecanismului de derulare şi înregistrare contabilă a operaţiunilor de comerţ exterior, inclusiv reflectarea TVA în cadrul acestor operaţiuni, vom face câteva scurte precizări pe această problemă :

Preţurile în operaţiunile de comerţ exterior

Se utilizează două categorii de preţuri, respectiv :

- preţuri interne (naţionale)
- preţuri externe (internaţionale)

a) ***Preţurile interne*** sunt structurate, la rândul lor, în două categorii :

- preţuri interne de export;
- preţuri interne de import.

a_1) ***preţurile interne de export*** se determină conform relaţiei :

$$\mathbf{Pie = Pp + CHs + As + CHt}$$

în care :

Pie - preţurile interne de export;
Pp - preţul producătorului;
CHs - cheltuielile speciale de export;
As - ambalaje speciale (neincluse în preţul mărfurilor);
CHt - cheltuieli speciale de transport până la frontiera română.

a_2) **preţurile interne de import** se determină conform relaţiei :

$$\mathbf{Pi.i = Pe + CHt.e + CHa}$$

în care

Pi.i - preţul intern de import;
Pe - preţul extern al mărfii;
CHt.e - cheltuielile de transport pe parcurs extern până la frontiera română;
Cha - cheltuieli de asigurare pe parcurs extern.

Preţul de livrare al mărfurilor importate cuprinde, de regulă, următoarele elemente :
- preţul intern de import (Pi.i);
- taxele vamale (Tv);
- comisionul vamal (Cv);
- taxa de magazinaj (Tm);
- accize;
- taxa pe valoarea adăugată.

b) ***Preţurile externe*** sunt preţurile negociate de partenerii externi, pe baza contractelor încheiate cu aceştia, prin care sunt stabilite şi condiţiile de livrare, respectiv, determinarea locului şi momentului în care, odată cu transferul mărfurilor de la vânzătorul extern la cumpărătorul intern, are loc şi transferul cheltuielilor şi riscurilor pe care le implică livrarea mărfurilor .

Condiţiile de livrare sunt reglementate pe plan internaţional, în acest sens Camera Internaţională de Comerţ, cu sediul la Paris, elaborând un set de reguli şi uzanţe, cunoscute sub numele de „ ***Regulile INCOTERMS (International Comercial Terms***) “, care prevăd condiţii de livrare standardizate, în care sunt cuprinse limitele minime şi maxime de cheltuieli, care se suportă de către vânzător, astfel :

1. ***Condiţia „ E “*** - Ex Works (EXW) - respectiv „ Franco – fabrică “

2. ***Condiţiile „ F “*** care presupun livrarea mărfurilor unui cărăuş, stabilit de cumpărător, respectiv :
   - Free Carriage (FCA), respectiv, „ Franco – transport “ ;
   - Free Alongside ship (FAS), respectiv, „ Franco – de-a lungul vasului “ ;
   - Free on Board (FOB), respectiv, „ Franco – la bord “

3. ***Condiţiile „ C “*** care presupun, că vânzătorul trebuie să suporte costul transportului şi uneori asigurarea mărfurilor, respectiv :
   - Cost and Freight (CFR) , respectiv „ cost şi navlu “ ;
   - Cost Insurance and Freight (CIF), respectiv „ asigurare şi navlu “;
   - Carriage Paid TO (CPT) respectiv, „ Transport plătit până la .... “ ;
   - Carriage and Insurance Paid TO (CIP), respectiv „ Transport şi asigurări plătite până la ... “ .

4. ***Condiţiile „ D “*** - respectiv vânzătorul suportă toate cheltuielile şi riscurile aferente transportului bunurilor până în ţara de destinaţie, respectiv:
   - Delivered at Frontier (DAF), respectiv, „ Franco – frontieră “;
   - Delivered Ex Ship (DES), respectiv „ Franco navă descărcată “ ;
   - Delivered Ex Quay (DEQ), respectiv „ Franco chei “ ;
   - Delivered Duty Unpaid (DDU), respectiv „ Franco destinaţie nevămuit “;
   - Delivered Duty Paid (DDP), respectiv „ Franco destinaţie plătită “

Pe plan internaţional şi inclusiv în România cele mai utilizate condiţii sunt : FOB, CIF şi CFR, dintre care se detaşează condiţia FOB, la care preţul extern este cel stabilit, de regulă, pe pieţele caracteristice (piaţa internaţională în care se desfăşoară cele mai multe tranzacţii cu un anumit bun).

Importurile de bunuri şi servicii sunt supuse taxei pe valoarea adăugată, baza de impunere fiind constituită din :

-Valoarea în vamă a bunurilor

- Alte taxe şi accize

<u>Exemplul 1.</u> Reflectarea TVA în cazul importurilor în comision

Un agent economic importă în comision, pentru un client intern, mărfuri în valoare dee 1.000 $, astfel :

- preţul extern al mărfii = 1.000 $ x 15.000 lei /$ = 15.000.000 lei
- cheltuieli de transport pe parcurs extern =
  = 200 $ x 15.000 lei /$ = 3.000.000 lei
- cheltuieli conexe de transport pe parcurs extern =
  = 100 $ x 15.000 lei /$ = 1.500.000 lei

Preţul extern CIF = 1.300 $ x 15.000 lei /$ = 19.500.000 lei

- Taxa vamală = 30 % = $\frac{19.500.000 \times 30}{100}$ = 5.850.000 lei
- Comisionul vamal = 0,5 % = $\frac{19.500.000 \times 0,5}{100}$ = 97.500 lei

TOTAL I (bază pentru accize) = 25.447.500 lei

- Accize = 15 % = $\frac{25.447.500 \times 15}{100}$ = 3.817.125 lei

TOTAL II (bază de impozitare pt. TVA) = 25.447.500 + 3.817.125 = 29.264.625 lei

- TVAd = 22 % = $\frac{29.264.625 \times 22}{100}$ = 6.438.218 lei
- Comisionul importatorului = 10 % = $\frac{19.500.000 \times 10}{100}$ = 1.950.500 lei

Preţul de livrare la clientul intern = 25.447.500 + 3.817.125 + 1.950.000 = 31.214.625 lei

$$\bullet \text{ TVAc} = 22\,\% = \frac{31.214.625 \times 22}{100} = 6.867.218 \text{ lei}$$

Total factură livrare = 25.447.500 + 6.867.218 = 38.081.843 lei

Firma importatoare primeşte un avans de la clientul intern de 500 $.

Avans = 500 $ x 15.000 lei = 7.500.000 lei

$$\bullet \text{ TVAc} = 22\,\% = \frac{7.500.000 \times 22}{100} = 1.650.000 \text{ lei}$$

Total = 9.150.000 lei

Înregistrările contabile :

1. Reflectarea contabilă a avansului primit :

	%	=	%	
7.500.000	5124 – Conturi la bănci în devize		419 – Clienţi creditori	7.500.000
1.650.000	5121 – Conturi la bănci în lei		4427 – TVAc	1.650.000

2. Reflectarea contabilă a deschiderii acreditivului pentru avansul primit :

7.500.000	5412 – Acreditive în devize	=	5124 – Conturi la bănci în devize	7.500.000

3. Reflectarea contabilă a facturării la intern a mărfurilor importate :

	%	=	%	
28.931.843	411 – Clienţi		4011 – Furnizori externi	15.000.000
7.500.000	419 – Clienţi creditori		408 – Furnizori – facturi nesosite	4.500.000
			446 – Alte impozite,taxe şi vărsăminte asimilate	9.764.625
			704 – Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	1.950.000
			4427 – TVAc	5.217.218

Explicaţii la formula de mai sus :

- Contul 411 – Clienţi s-a debitat cu diferenţa dintre total factură de livrare la intern şi totalul avansului încasat, inclusiv TVAc aferent avansului ;
- Contul 419 – Clienţi creditori s-a debitat cu avansul încasat ;
- Contul 408 – Furnizori – facturi nesosite s-a creditat cu cheltuieli de transport şi cele accesorii pe parcurs extern ;
- Contul 446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate s-a creditat cu taxa vamală, comisionul vamal şi accizele ;
- Contul 704 – Venituri din lucrări executate şi servicii prestate s-a creditat cu comisionul firmei importatoare ;
- Contul 4427 – TVAc s-a creditat cu diferenţa dintre TVAc, facturată la livrare şi TVAc aferentă avansului primit ;
- Contul 4011 – Furnizori externi s-a creditat cu valoarea mărfurilor primite de la furnizori externi .

4. Reflectarea contabilă a achitării în vamă a obligaţiilor pentru importul de marfă :

	%	=	5121 – Conturi la bănci în lei	16.202.843
9.764.625	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate			
6.438.218	4426 - TVAd			

5. Înregistrarea facturii de transport de la firma prestatoare de servicii :

4.500.000	408 – Furnizori - facturi nesosite	=	4012 – Furnizori externi	4.500.000

6. Înregistrarea contabilă a plăţii prestatorului de servicii de transport :

4.500.000	4012 – Furnizori externi (sau interni)	=	5124 – Conturi la bănci în lei	4.500.000

7. Înregistrarea plăţii furnizorului extern :

15.000.000	4011 – Furnizori externi	=	%	
			5412 – Acreditive în devize	7.500.000
			5124 – Conturi la bănci în devize	7.500.000

8. Înregistrarea încasării clientului intern :

	%	=	411 – Clienți	28.931.843
19.781.843	5121 – Conturi la bănci în lei			
9.150.000	5124 – Conturi la bănci în devize			

9. Regularizarea TVA :

- Sold final creditor TVAc = 6.867.218
- Sold final debitor TVAd = 6.438.218

TVAc > TVAd ⇒ TVAp = TVAc - TVAd =
6.867.218 - 6.438.218 = 429.000 lei

Faza I - Compensarea TVAc, cu TVAd :

6.438.218	4427 - TVAc	=	4426 – TVAd	6.438.218

Faza II - Reflectarea TVA de plată :

429.000	4427 - TVAc	=	4423 – TVAp	429.000

Faza III - Reflectarea plății efective a TVA la bugetul statului :

429.000	4423 - TVAp	=	5121 – Conturi la bănci în lei	429.000

Exemplul 2 ,Reflectarea TVA în cazul importurilor pe cont propriu :

Un agent economic importă pe cont propriu mărfuri în valoare de 1.000 $, declarația vamală de import cuprinzând următoarele elemente :

- Valoarea externă a mărfurilor importate = 1.000 $ x 14.000 lei / $ = = 14.000.000 lei
- Cheltuieli de transport pe parcurs extern = 300 $ x 14.000 lei / $ = = 4.200.000 lei

Prețul extern CIF = 1.300 $ x 14.000 lei / $ = 18.200.000 lei

- Taxe vamale = 30 % = $\frac{18.200.000 \times 30}{100}$ = 5.460.000 lei
- Comisionul vamal = 0,5 % = $\frac{18.200.000 \times 0,5}{100}$ = 91.000 lei

Preţ de achiziţie în vamă = 18.200.000 + 5.460.000 + 91.000 = 23.751.000 lei

- TVAd = 22 % = $\frac{23.751.000 \times 22}{100}$ = 5.225.220 lei

Total = 23.751.000 + 5.225.220 = 28.976.220 lei

Cursul valutar pentru 1 $ a fost următorul :

- curs valutar la primirea mărfurilor = 14.000 lei / $
- curs valutar la plata furnizorului = 14.500 lei / $
- curs valutar la plata transportului = 15.000 lei / $

Importatorul vinde la rândul său marfa, unui client intern, în următoarele condiţii :

- Preţ de vânzare negociat = 30.000.000 lei
- TVAc = 22 % = $\frac{30.000.000 \times 22}{100}$ = 6.600.000 lei

Total factură = 30.000.000 + 6.600.000 = 36.600.000 lei

Marja comercială a importatorului = 30.000.000 - 23.751.000 = 6.249.000 lei

Înregistrările contabile :

1. Înregistrarea facturii de achiziţie a mărfurilor din import :

23.751.000	371 – Mărfuri	=	%	
			4011 – Furnizori externi	14.000.000
			408 – Furnizori – facturi nesosite	4.200.000
			446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	5.551.000

2. Înregistrarea plăţii în vamă a taxelor vamale, comisionului vamal şi TVA deductibilă :

	%	=	5121 – Conturi la	9.425.000
4.200.000	446 – Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate		bănci în lei	
5.225.220	4426 - TVAd			

3. Înregistrarea plăţii facturii furnizorului extern (1 $ = 14.500 lei)

1.000 $ x 14.500 lei = 14.500.000 lei

Diferenţa de curs valutar = 14.500.000 - 14.000.000 = 500.000 lei

	%	=	5124 – Conturi la	14.500.000
14.000.000	4011 – Furnizori externi		bănci în devize	
500.000	665 - Cheltuieli din dif. de curs valutar			

4. Înregistrarea primirii facturii de transport :

(1 $ = 15.000 lei)

300 $ x 15.000 lei = 4.500.000 lei

Diferenţa faţă de cursul iniţial = 4.500.000 - 4.200.000 = 300.000 lei

	%	=	4012 – Furnizori externi (interni)	4.500.000
4.200.000	408 – Furnizori - facturi nesosite			
300.000	665 - Cheltuieli din dif. de curs valutar			

5. Înregistrarea plăţii facturii de transport :

4.500.000	4012 – Furnizori externi (interni)	=	5124 – Conturi la bănci în devize	4.500.000

6. Înregistrarea livrării mărfurilor la clientul intern :

36.600.000	411 – Clienţi	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	30.000.000
			4427 – TVAc	6.600.000

7. Descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute (la costul de achiziție):

23.751.000	607 – Cheltuieli privind mărfurile	=	371 – Mărfuri	23.751.000

8. Închiderea, la sfârşitul lunii, a conturilor de venituri şi cheltuieli :

a) închiderea contului de venituri :

30.000.000	707 – Venituri din vz. mărfurilor	=	121 – Profit şi pierderi	30.000.000

b) închiderea conturilor de cheltuieli :

24.551.000	121 – Profit şi pierdere	=	%	
			607 – Cheltuieli privind mărfurilor	23.751.000
			665 – Cheltuieli din dif. de curs valutar	800.000

9. Calculul rezultatului :

R = V - CH = 30.000.000 - 24.551.000 = 5.449.000 lei

Rezultatul reprezintă de fapt ***marja comercială*** a importatorului şi se prezintă sub forma unui ***profit brut*** de 5.449.000 lei .

10. Regularizarea TVA :
- Sold final creditor TVAc = 6.600.000 lei
- Sold final debitor TVAd = 5.225.220 lei

TVAc > TVAd ⇒ TVAp = TVAc - TVAd =
= 6.600.000 - 5.225.220 = 1.374.780 lei

Faza I - Compensarea dintre TVAc şi TVAd :

5.225.220	4427 - TVAc	=	4426 – TVAd	5.225.220

Faza II - Reflectarea TVA de plată :

1.374.780	4427 - TVAc	=	4423 – TVAp	1.374.780

Faza III - Reflectarea plăţii TVA la bugetul statului :

1.374.780	4423 - TVAp	=	5121 – Conturi la bănci în lei	1.374.780

IX 4. 5. Probleme specifice privind TVA în operaţiunile comerciale cu amănuntul

Comerţul cu amănuntul prezintă multe particularităţi distincte în ceea ce priveşte taxa pe valoarea adăugată, astfel :

1. vânzarea mărfurilor prin comerţul cu amănuntul se face în numerar ;
2. la vânzarea mărfurilor prin unităţile comerciale cu amănuntul nu se întocmesc facturi sau alte documente de acest gen ;
3. în comerţul cu amănuntul se foloseşte ***TVA colectată recalculată***, conform formulei sutei mărite :

$$\text{TVAc recalculată de 22 \%} = \frac{22 \times 100}{100 + 22} = \frac{22}{122} \times 100 = 18{,}033\ \%$$

$$\text{TVAc recalculată de 11 \%} = \frac{11 \times 100}{100 + 11} = \frac{11}{111} \times 100 = 9{,}909\ \%$$

Pentru demonstraţie vom prezenta un exemplu în care vom urmări operaţiile pe care le efectuează un agent economic detailist (comerţ cu amănuntul), de la cumpărarea mărfurilor de la furnizor, vânzarea mărfurilor, calculul rezultatului şi regularizarea TVA .

Exemplu : Un agent economic din domeniul comerţului cu amănuntul efectuează în cursul lunii aprilie 1999 următoarele operaţii :

1. Cumpărări de mărfuri pe credit, conform facturii furnizorului, astfel :

- cost achiziţie = 5.000.000 lei

$$\text{- TVAd} = 22\ \% = \frac{5.000.000 \times 22}{100} = 1.100.000 \text{ lei}$$

Total factură furnizor = 5.000.000 + 1.100.000 = 6.100.000 lei

- Marjă comercială (Adaos comercial) = 30 % =

$$\frac{5.000.000 \times 30}{100} = 1.500.000 \text{ lei}$$

Preț intermediar = 5.000.000 + 1.500.000 = 6.500.000 lei
- TVA neexigibil (aferent mărfurilor pe stoc) = 22 % =

$$\frac{6.500.000 \times 22}{100} = 1.430.000 \text{ lei}$$

Preț de desfacere cu amănuntul = 6.500.000 + 1.430.000 = 7.930.000 lei

ATENȚIE !

- prețul cu amănuntul în cazul plătitorilor de TVA nu include TVA deductibilă;
- prețul cu amănuntul se calculează conform relației :

$$\mathbf{P_A = Pa + Ac + TVAn}$$

în care :

P_A - prețul de vânzare cu amănuntul
Pa - prețul de achiziție a mărfurilor de la furnizori
Ac - adaosul comercial practicat de agentul economic detailist
TVAn - TVA neexigibilă

Rezultă :

P_A = 5.000.000 + 1.500.000 + 1.430.000 = 7.930.000 lei

2. Înregistrarea intrării mărfurilor în patrimoniu :

7.930.000	371 - Mărfuri	=	%	
			401 – Furnizori	5.000.000
			378 – Diferențe de preț (adaos comercial)	1.500.000
			4428 – TVAn	1.430.000

3. Concomitent cu înregistrarea mărfurilor se face şi înregistrarea TVA deductibilă :

1.100.000	4426 - TVAd	=	401 – Furnizori	1.100.000

4. Înregistrarea decontării mărfurilor către furnizor :

- mărfuri achiziționate = 5.000.000 lei
- TVAd = 22 % = 1.100.000 lei

Total factură furnizor = 6.100.000 lei

a) decontări prin bancă :

6.100.000	401- Furnizori	=	5121 – Conturi la bănci în lei	6.100.000

b) decontări în numerar :

6.100.000	401- Furnizori	=	5311 – Casa în lei	6.100.000

5. În cursul perioadei de gestiune (luna aprilie 1999), agentul economic vinde prin unitățile sale comerciale cu amănuntul mărfuri în valoare de 3.000.000 lei .

Înregistrarea acestei operaţii este destul de complexă, deoarece agentul economic trebuie să determine câteva elemente pe care nu le cunoaşte, respectiv :

- care este cota TVA colectată, aferentă mărfurilor vândute în valoare de 3.000.000 lei ;
- care este ponderea venitului din vânzarea mărfurilor ;
- care este cota medie de adaos comercial, care se repartizează asupra valorii mărfurilor vândute ;
- care este ponderea cheltuielilor de aprovizionare, aferentă mărfurilor vândute în valoare de 3.000.000 lei .

O parte din aceste elemente ne sunt necesare şi la descărcarea gestiunii agentului economic cu mărfurile vândute .

Rezolvare :

a) ***Calculul TVA colectată pentru mărfurile vândute*** :

După cum s-a făcut precizarea, cota TVA colectată, în cazul vânzării mărfurilor cu amănuntul, este cota recalculată :

$$\text{TVAc recalculată de 22 \%} = \frac{22}{122} \times 100 = 18{,}033\ \%$$

Rezultă :

$$\text{TVAc} = 18{,}033\ \% = \frac{3.000.000 \times 18{,}033}{100} = 540.990 \text{ lei}$$

b) ***Calculul veniturilor din vânzarea mărfurilor*** :

- Total mărfuri vândute = 3.000.000 lei
- TVAc = 540.990 lei

Venituri = 3.000.000 - 540.990 = 2.459.010

c) Cunoscând veniturile din vânzarea mărfurilor şi TVA colectată, se poate înregistra încasarea mărfurilor vândute prin unitățile comerciale cu amănuntul, prin formula contabilă :

3.000.000	5311 – Casa în lei	=	%	
			707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	2.459.010
			4427 – TVAc	540.990

d) Stabilirea coeficientului mediu de adaos comercial, care se repartizează asupra mărfurilor vândute :

Coeficientul mediu de adaos comercial se determină în baza următoarei relații de calcul :

$$K = \frac{Si_{cont\ 378} + Rc_{cont\ 378}}{Si_{cont\ 371} + (Rd_{cont\ 371} - TVAn)}$$

în care

K - coeficientul mediu de adaos comercial;
$Si_{cont\ 378}$ - soldul inițial al contului 378 Diferențe de preț la mărfuri;
$Rc_{cont\ 378}$ - rulajul creditor al contului 378 – Diferențe de preț la mărfuri;
$Si_{cont\ 371}$ - soldul inițial al contului 371 – Mărfuri;
$Rd_{cont\ 371}$ - rulajul debitor al contului 371 – Mărfuri;
TVAn - TVA neexigibilă aferentă mărfurilor pe stoc.

Rezultă :

$$K = \frac{0 + 1.500.000}{0 + (7.930.000 - 1.430.000)} = \frac{1.500.000}{6.500.000} =$$

$$= 0,23 \times 100 = 23\ \%$$

ATENȚIE !

Am considerat că cele două conturi, respectiv 378 – Diferențe de preț la mărfuri şi 371 – Mărfuri, nu prezintă sold inițial, pentru o mai bună înțelegere a problemei (în realitate aceste conturi prezintă aproape întotdeauna sold inițial, mai ales în timpul exercițiului financiar).

Practica contabilă a impus ***trei variante de calcul*** a adaosului mediu comercial, respectiv :

A. Varianta I pe care o putem numi ***varianta ştiinţifică*** şi presupune determinarea adaosului comercial mediu, prin înmulţirea coeficientului mediu (K) cu valoarea mărfurilor vândute (ieşite din gestiune), din care s-a scăzut cota aferentă TVA colectată, adică coeficientul se înmulţeşte cu soldul contului 707 – Venituri din vânzarea mărfurilor :

- mărfuri vândute = 3.000.000 lei
- cota TVAc = 540.990 lei
- venituri din vânzarea mărfurilor = 2.459.010 lei

$$\overline{Ac} = K \times Vv$$

în care :

$\overline{Ac}$ - adaosul comercial mediu
K - coeficientul mediu de adaos comercial
Vv - venituri din vânzarea mărfurilor

Rezultă :

$$\overline{Ac} = 0{,}23 \times 2.459.010 = 565.572 \text{ lei}$$

B. Varianta II presupune înmulţirea coeficientului mediu de adaos cu întreaga valoare a mărfurilor vândute (variantă discutabilă), care cuprinde şi TVA colectată .

$$\overline{Ac} = K \times Vm.v$$

în care :

Vm.v. - valoarea mărfurilor vândute la preţul cu amănuntul

Rezultă :

$$\overline{Ac} = 0{,}23 \times 3.000.000 \text{ lei} = 690.000 \text{ lei}$$

C. Varianta III - care poate fi numită şi ***varianta practicienilor*** - care presupune înmulţirea coeficientului mediu de adaos, cu soldul mărfurilor care au rămas pe stoc, care se deduce apoi din adaosul comercial total al mărfurilor intrate .

În cazul acestei variante se parcurg următoarele etape :

C_1 - Se calculează stocul final al mărfurilor din gestiunea agentului economic, astfel :

- mărfuri intrate în gestiune la preţul cu amănuntul = 7.930.000 lei
- mărfuri vândute la preţul cu amănuntul = 3.000.000 lei

Stoc final de mărfuri = 7.930.000 - 3.000.000 = 4.930.000 lei

C_2 - Se calculează adaosul comercial mediu aferent mărfurilor pe stoc :

$$\overline{Ac.s} = K \times Vm.s$$

în care :

$\overline{Ac.s}$ - adaosul comercial mediu aferent mărfurilor pe stoc
Vm.s - valoarea mărfurilor pe stoc în gestiunea agentului economic

Rezultă :

$$\overline{Ac.s} = 0,23 \times 4.930.000 \text{ lei} = 1.133.900 \text{ lei}$$

C_3 - Se calculează adaosul comercial mediu aferent mărfurilor vândute, ca o diferență între adaosul comercial total al mărfurilor intrate în gestiune şi adaosul comercial mediu al mărfurilor aflate pe stoc, respectiv :

$$\overline{Ac.v} = Ac - \overline{Ac.s}$$

în care

$\overline{Ac.v}$ - adaosul comercial mediu al mărfurilor vândute
Ac - adaosul comercial total al mărfurilor intrate în gestiune
$\overline{Ac.s}$ - adaosul comercial mediu aferent mărfurilor pe stoc

Rezultă :

Adaos comercial total = 1.500.000 lei
Adaos comercial mediu aferent mărfurilor pe stoc = 1.333.900 lei

$$\overline{Ac.v} = Ac - \overline{Ac.s} = 1.500.000 - 1.333.900 = 166.100 \text{ lei}$$

ATENTIE !

După cum se poate observa, în funcție de metoda aplicată în determinarea adaosului comercial mediu, există diferențe considerabile în ceea ce priveşte adaosul comercial mediu.

Având în vedere că adaosul comercial mediu reprezintă de fapt profitul brut al agentului economic pe luna respectivă, agentul economic poate „ jongla “ cu impozitul pe profit aferent lunii, însă, în final, ce nu se impozitează într-o lună se impozitează în celelalte luni, adaosul comercial, pe ansamblu, nu poate fi diminuat.

6. Descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute : Pentru reflectarea contabilă a descărcării gestiunii agentului economic cu mărfurile vândute, în cazul adaosului comercial mediu, vom folosi prima variantă de calcul, respectiv

„ metoda ştiinţifică " .

Formula contabilă :

	%	=	371 – Mărfuri	3.000.000
1.893.438	607 – Cheltuieli privind mărfurile			
565.572	378 – Diferenţe de preţ la mărfuri			
540.990	4428 – TVAn			

ATENŢIE !

Pentru formula contabilă care reflectă descărcarea gestiunii facem următoarele menţiuni :

Soldul contului 378 – Diferenţe de preţ la mărfuri reprezintă adaosul comercial mediu ($\bar{A}$ c) ;

Soldul contului 4428 – TVAn este de fapt suma reprezentând TVA colectată ;

Soldul contului 607 – Cheltuieli privind mărfurile se determină prin diferenţă astfel:

Cheltuieli privind mărfurile = Valoarea mărfurilor vândute - Adaos comercial mediu - TVA neexigibilă = 3.000.000 - 565.572 - 540.990 = 1.893.438 lei

7. Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli :

La sfârşitul fiecărei luni (perioade de gestiune) conturile de venituri şi cheltuieli rămân fără sold final, acestea fiind preluate de contul de rezultate 121 – Profit şi pierdere, astfel :

a) închiderea contului de venituri :

2.459.010	707 – Venituri din vânzarea mărfurilor	=	121 – Profit şi pierdere	2.459.010

b) închiderea conturilor de cheltuieli :

1.893.438	121 – Profit şi pierdere	=	607 – Cheltuieli privind mărfurile	1.893.438

8. Rezultatul operației :

- venituri = 2.459.010 lei
- cheltuieli = 1.893.438 lei

V > Ch ⇒ Profit brut = 2.459.010 - 1.893.438 = 565.572 lei

După cum se poate observa, profitul brut nu este altceva decât ***adaosul comercial mediu*** .

9. Regularizarea TVA :

- sold final creditor, cont 4427 - TVAc = 540.990 lei
- sold final debitor, cont 4426 - TVAd = 1.100.000 lei

TVAd > TVAc ⇒ TVAr = TVAd - TVAc =
= 1.100.000 - 540.990 = 559.010 lei

Faza I - Compensarea TVAc cu TVAd :

540.990	4427 – TVAc	=	4426 – TVAd	540.990

Faza II - Reflectarea TVA de recuperat :

559.010	4424– TVAr	=	4426 – TVAd	559.010

Cele două faze pot fi comasate într-o singură formulă contabilă, respectiv :

	%	=	4426 - TVAd	1.100.000
540.990	4427 – TVAc			
559.010	4424 – TVAr			

Faza III - Recuperarea efectivă a TVA de la bugetul statului :

559.010	5121– Conturi la bănci în lei	=	4424 – TVAr	559.010

ATENŢIE!

Conform actelor normative în vigoare, recuperarea, respectiv rambursarea TVA către agenţii economici se face numai dacă suma depăşeşte o anumită limită, în caz contrar suma nu se rambursează, urmând a fi compensată în lunile următoare cu TVA de plată.

ANEXA 1

JUDEȚUL _____ | | |
UNITATEA _____
ADRESA loc._____, sector____
str._____, nr. _____
bl._____, ap._____, sc. _____
TELEFONUL_____ FAXUL_____
NUMĂRUL DIN REGISTRUL COMERȚULUI _____

FORMA DE PROPRIETATE _____ | | |
ACTIVITATEA (se va înscrie activitatea preponderentă)
_____

COD GRUPĂ CAEN_____ | | | |
CODUL FISCAL _____ | | | | | | | | | |

BILANȚ
încheiat la 31.XII.1998

10

- mii lei -

ACTIV	Nr. rd.	Sold la: începutul anului	Sold la: sfârșitul anului
A	B	1	2
ACTIVE IMOBILIZATE — **IMOBILIZĂRI NECORPORALE** Cheltuieli de constituire şi de cercetare-dezvoltare (ct. 201+203-2801-2803-290*)	01		
Alte imobilizări (ct. 205+207+208-2805-2807-2808-290*)	02		
Imobilizări necorporale în curs (ct. 230-293*)	03		
TOTAL (rd. 01 la 03)	04		
IMOBILIZĂRI CORPORALE Terenuri (ct. 211-2810-291*)	05		
Clădiri.(ct. 2121-2811-291*)	06		
Construcții speciale (ct. 2122-2812-291*)	07		
Maşini, utilaje şi mijloace de transport (ct. 2123+2125-2813-2815-291*)	08		
Alte imobilizări corporale (ct. 2124+2126+2127+2128-2814-2816-2817-2818-291*)	09		
Imobilizări corporale în curs (ct. 231-293*)	10		
TOTAL (rd. 05 la 10)	11		
IMOBILIZĂRI FINANCIARE - TOTAL (ct. 261+262+263+267-269*-296*)	12		
I. **ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL** (rd. 04+11+12)	13		
STOCURI Stocuri de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar, baracamente (ct. 300+301±308+321+323-322±328-390-391-392)	14		
Stocuri aflate la terți (ct. 351+352+354+356+357+358-395)	15		
Producție în curs de execuție (ct. 331+332-393)	16		

10

- mii lei -

	A	B	1	2
ACTIVE CIRCULANTE	Semifabricate, produse finite, produse reziduale (ct. 341+345+346±348-394)	17		
	Animale (ct. 361±368-396)	18		
	Mărfuri (ct. 371±378-4428***-397)	19		
	Ambalaje (ct. 381±388-398)	20		
	TOTAL (rd. 14 la 20)	21		
	ALTE ACTIVE CIRCULANTE Furnizori-debitori (ct. 409)	22		
	Clienţi şi conturi asimilate (ct. 411+413+416+418-491)	23		
	Alte creanţe (ct. 4111****+425+431**+437**+4282+ 4382+441**+4424+4428**+444**+ 445+446**+447**+4482+4484+451**+ 4581+461+463-495-496)	24		
	Decontări cu asociaţii privind capitalul (ct. 456)	25		
	Titluri de plasament (ct. 502+503+505+506+508-590*)	26		
	Conturi la bănci în lei (ct. 5121)	27		
	Conturi la bănci în devize în ţară (din ct. 5124)	28		
	Conturi la bănci în devize în străinătate (din ct. 5124)	29		
	Casa în lei (ct. 5311)	30		
	Casa în devize (ct. 5314)	31		
	Acreditive în lei (ct. 5411)	32		
	Acreditive în devize (ct. 5412)	33		
	Valori de încasat (ct. 511)	34		
	Alte valori (ct. 5125+5126+5187+532+542)	35		
	TOTAL (rd. 22 la 35)	36		
II.	**ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL** (rd. 21+36)	37		
	CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE Cheltuieli înregistrate în avans (ct. 471)	38		
	Decontări din operaţii în curs de clarificare (ct. 473**)	39		
	Diferenţe de conversie - activ (ct. 476)	40		
III.	**CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE - TOTAL** (rd. 38 la 40)	41		
IV.	**PRIME PRIVIND RAMBURSAREA OBLIGAŢIUNILOR** (ct. 169)	42		
	TOTAL ACTIV (rd. 13+37+41+42)	43		

10

- mii lei -

	PASIV		Nr. rd.	Sold la: începutul anului	Sold la: sfârşitul anului
	A		B	1	2
CAPITALURI PROPRII	Capital social, din care:		52		
	- capital subscris vărsat (ct. 1012)		53		
	Patrimoniul regiei (ct. 1015.01)		54		
	Contul întreprinzătorului individual (ct.108)		55		
	Prime legate de capital (ct.104)		56		
	Diferențe din reevaluare (ct.105)	Sold creditor	57		
		Sold debitor	58		
	Rezerve (ct.106)		59		
	REZULTATUL REPORTAT Profitul nerepartizat (ct. 107)		60		
	Pierderea neacoperită (ct. 107)		61		
	REZULTATUL EXERCIȚIULUI Profit (ct. 121)		62		
	Pierdere (ct. 121)		63		
	Repartizarea profitului (ct. 129)		64		
	Alte fonduri (ct.118)		65		
	Subvenții pentru investiții (ct. 131)		66		
	Provizioane reglementate (ct. 141)		67		
I.	**CAPITALURI PROPRII – TOTAL** (rd.52+54 la 57-58+59+60-61+62-63-64+65 la 67)		68		
	Patrimoniul public (ct.1015.02)		69		
	CAPITALURI-TOTAL (rd.68+69)		70		
II.	**PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI** (ct. 151)		71		
DATORII	Împrumuturi şi datorii asimilate (ct. 161+162+166+167+168+512***+ 5129****+5186+519)		72		
	Furnizori şi conturi asimilate (ct. 401+403+404+405+408)		73		
	Clienţi - creditori (ct. 419)		74		
	Alte datorii (ct.112+421+423+424+426+427+4281+ 431+437+4381+441***+4423+4428***+ 444***+446***+447***+4481+4483+ 4485+451***+455+457+4582+462+509)		75		
III.	**DATORII - TOTAL** (rd. 72 la 75)		76		

10	A	B	1	2
	CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE	77		
	Venituri înregistrate în avans (ct. 472)			
	Decontări din operaţii în curs de clarificare (ct. 473***)	78		
	Diferenţe de conversie - pasiv (ct. 477)	79		
	IV. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE – TOTAL (rd. 77 la 79)	80		
	TOTAL PASIV (rd. 70+71+76+80)	81		

– mii lei –

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective
**) Solduri debitoare ale conturilor respective
***) Solduri creditoare ale conturilor respective
****) Conturile respective se utilizează numai de cooperativele de credit

ADMINISTRATOR,
Numele, prenumele,
semnătura şi
ştampila unităţii

ÎNTOCMIT,
Numele, prenumele
şi semnătura

01 – persoana cu contract de muncă conform art. 11, alin. 1 din Legea contabilităţii nr. 82/1991 actualizată şi completată cu O.G. nr. 22/1996 aprobată prin Legea nr. 245/1998

02 – persoana fizică sau juridică cu contract conform H.G. nr. 483/1996

03 – persoana cu convenţie civilă conform Legii nr. 83/1995

ANEXA 2

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE
încheiat la 31.XII.1998
(se completează cumulat de la începutul anului)

20

- mii lei -

	Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Exercițiul financiar	
			precedent	încheiat
	A	B	1	2
VENITURI DIN EXPLOATARE	Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)	01		
	Producția vândută (ct. 701+702+703+704+705+706+708)	02		
	Cifra de afaceri (rd. 01+02)	03		
	Venituri din producția stocată (ct. 711) — Solduri creditoare	04		
	Venituri din producția stocată (ct. 711) — Solduri debitoare	05		
	Venituri din producția de imobilizări (ct. 721+722)	06		
	Producția exercițiului (rd. 02+04-05+06)	07		
	Venituri din subvenții de exploatare (ct. 741)	08		
	Alte venituri din exploatare (ct. 754+758)	09		
	Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare (ct. 781)	10		
	I. VENITURI DIN EXPLOATARE - TOTAL (rd. 03+04-05+06+08 la 10)	11		
CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE	Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)	12		
	Cheltuieli cu materiile prime (ct. 600)	13		
	Cheltuieli cu materiale consumabile (ct. 601)	14		
	Cheltuieli cu energia şi apa (ct. 605)	15		
	Alte cheltuieli materiale (ct.602+603+604+606+608)	16		
	Cheltuieli materiale - total (rd. 13 la 16)	17		
	Cheltuieli cu lucrări şi servicii executate de terți (ct. 611+612+613+614+621+622+623+624+625+626+627+628)	18		
	Cheltuieli cu impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (ct.635)	19		
	Cheltuieli cu remunerațiile personalului (ct. 641)	20		
	Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială (ct. 645)	21		
	Cheltuieli cu personalul - total (rd. 20+21)	22		
	Alte cheltuieli de exploatare (ct. 654+658)	23		
	Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele (ct. 681)	24		
	II. CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE - TOTAL (rd. 12+17 la 19+22 la 24)	25		
A.	**REZULTATUL DIN EXPLOATARE** Profit (rd. 11-25)	26		
	Pierdere (rd. 25-11)	27		
	Venituri din participații, alte imobilizări financiare şi creanțe imobilizate (ct. 761+762+763)	28		
	Venituri din titluri de plasament (ct. 764)	29		
	Venituri din diferențe de curs valutar (ct. 765)	30		
	Venituri din dobânzi (ct. 766)	31		

20				- mii lei -
	Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Exercițiul financiar	
			precedent	încheiat
	A	B	1	2
	Alte venituri financiare (ct. 767+768)	32		
	Venituri din provizioane (ct. 786)	33		
III.	**VENITURI FINANCIARE - TOTAL** (rd. 28 la 33)	34		
	Pierderi din creanțe legate de participații (ct. 663)	35		
	Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate (ct. 664)	36		
	Cheltuieli din diferențe de curs valutar (ct. 665)	37		
	Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666)	38		
	Alte cheltuieli financiare (ct. 667+668)	39		
	Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele (ct. 686)	40		
IV.	**CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL** (rd. 35 la 40)	41		
B.	**REZULTATUL FINANCIAR** Profit (rd. 34-41)	42		
	Pierdere (rd. 41-34)	43		
C.	**REZULTATUL CURENT AL EXERCIȚIULUI** Profit (rd. 11+34-25-41)	44		
	Pierdere (rd.25+41-11-34)	45		
V.	**VENITURI EXCEPȚIONALE - TOTAL** (ct. 771+772+787)	46		
VI.	**CHELTUIELI EXCEPȚIONALE - TOTAL** (ct. 671+672+687)	47		
D.	**REZULTATUL EXCEPȚIONAL** Profit (rd. 46-47)	48		
	Pierdere (rd. 47-46)	49		
VII.	**VENITURI TOTALE** (rd. 11+34+46)	50		
VIII.	**CHELTUIELI TOTALE** (rd. 25+41+47)	51		
E.	**REZULTATUL BRUT AL EXERCIȚIULUI** Profit (rd. 50-51)	52		
	Pierdere (rd. 51-50)	53		
	Impozitul pe profit (ct. 691)	54		
F.	**REZULTATUL NET AL EXERCIȚIULUI** Profit (rd. 52-54)	55		
	Pierdere (rd. 53+54) (rd. 54-52)	56		

ADMINISTRATOR,
Numele, prenumele
semnătura şi
ştampila unităţii

ÎNTOCMIT,
Numele, prenumele şi
semnătura

01 – persoana cu contract de muncă conform art. 11, alin. 1 din Legea contabilităţii nr. 82/1991 actualizată şi completată cu O.G. nr. 22/1996 aprobată prin Legea nr. 245/1998

02 – persoana fizică sau juridică cu contract conform H.G. nr. 483/1996

03 – persoana cu convenţie civilă conform Legii nr. 83/1995

ANEXA 3

REPARTIZAREA PROFITULUI

21

- mii lei -

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Realizări
A	B	1
REPARTIZĂRI DIN PROFIT: (rd. 02 la 10)	01	
- constituirea de rezerve legale	02	
- acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți	03	
- fond de participare a salariaților la profit	04	
- cota managerului din profitul net	05	
- surse proprii de finanțare	06	
- vărsăminte la buget din profitul regiilor autonome	07	
- constituirea de rezerve statutare și alte rezerve	08	
- alte repartizări din profit prevăzute de lege	09	
- dividende de plătit - total (rd. 11 la 14 +16), din care:	10	
- dividende cuvenite altor societăți	11	
- dividende cuvenite F.P.S.	12	
- dividende cuvenite S.I.F.	13	
- dividende cuvenite acționarilor sau asociaților, din care:	14	
- dividende utilizate pentru rambursarea creditelor în cazul societăților privatizate prin metoda MEBO	15	
- dividende cuvenite societăților cooperatiste	16	
PROFIT NEREPARTIZAT	17	
TOTAL DE CONTROL (rd. 15+17)	18	

ADMINISTRATOR,
Numele, prenumele,
semnătura şi
ştampila unităţii

ÎNTOCMIT,
Numele, prenumele şi
semnătura

01 – persoana cu contract de muncă conform art. 11, alin. 1 din Legea contabilităţii nr. 82/1991 actualizată şi completată cu O.G. nr. 22/1996 aprobată prin Legea 245/1998

02 – persoana fizică sau juridică cu contract conform H.G. nr. 483/1996

03 – persoana cu convenţie civilă conform Legii nr. 83/1995

ANEXA 4

SITUAȚIA STOCURILOR ȘI A PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE
- valori brute -

Elemente de stocuri

22

- mii lei -

Elemente de stocuri	Nr. rd.	Sold la:	
		începutul anului	sfârşitul anului
A	B	1	2
Materii prime (ct. 300±308*)	01		
Materiale consumabile (ct. 301±308*)	02		
Obiecte de inventar şi baracamente (ct. 321-322±328*+323)	03		
Producție în curs de execuție (ct. 331+332)	04		
Semifabricate, produse finite, produse reziduale (ct. 341+345+346±348*)	05		
Stocuri aflate la terți (ct. 351+352+354+356+357+358)	06		
Animale (ct. 361±368*)	07		
Mărfuri şi ambalaje (ct. 371±378*-4428**+381±388*)	08		
TOTAL STOCURI (rd. 01 la 08)	09		

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective

**) TVA neexigibilă aferentă mărfurilor în stoc (la unitățile care țin evidența mărfurilor la preț de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA)

ANEXA 5

SITUAȚIA CREANȚELOR ŞI DATORIILOR

- mii lei -

23

Creanţe	Nr. rd.	Sold la sfârşitul anului (col.2+3)	Termen de lichiditate a activului	
			sub 1 an	peste 1 an
A	B	1	2	3
Creanţe legate de participaţii (ct.2671)	01			
Împrumuturi acordate pe termen lung (ct.2672+2673)	02			
Alte creanţe imobilizate (ct.2677+2678)	03			
I.CREANȚE DIN ACTIVE IMOBILIZATE–TOTAL (rd.01 la 03)	04			
Furnizori-debitori (ct.409)	05			
Clienţi (ct.4111***+411+413+ 416+418)	06			
Creanţe-personal şi asigurări sociale (ct.425+4282+431*+437*+4382)	07			
Impozit pe profit (ct.441*)	08			
Taxa pe valoarea adăugată (ct.4424)	09			
Alte creanţe cu statul şi instituţii publice (ct. 4428*+ 444*+ 445+446*+447*+4482+4484+451*+463)	10			
Decontări cu asociaţii privind capitalul (ct.456)	11			
Decontări din operaţii în participaţie (ct.4581)	12			
Debitori diverşi (ct.461)	13			
II. CREANȚE DIN ACTIVE CIRCULANTE-TOTAL (rd. 05 la 13)	14			
III.CHELTUIELI ÎNREGISTRATE ÎN AVANS (ct.471)	15			
TOTAL CREANȚE (rd. 04+14+15)	16			

23

- mii lei -

Datorii	Nr. crt.	Sold la sfârşitul anului (col. 2+3+4)	Termen de exigibilitate a pasivului		
			sub 1 an	1-5 ani	peste 5 ani
A	B	1	2	3	4
Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni (ct.161+1681)	17				
Credite bancare pe termen lung şi mediu (ct.1621+1623+1624+1625+1626+1627) total, din care:	18				
– interne – total, din care:	19				
– cu garanţia statului	20				
– externe – total, din care:	mii dolari SUA	21			
	mii lei	22			
– cu garanţia statului	mii dolari SUA	23			
	mii lei	24			
Credite bancare pe termen lung şi mediu nerambursate la scadenţă (ct.1622) total, din care:	25				
– interne – total, din care:	26				
– cu garanţia statului	27				
– externe – total, din care:	mii dolari SUA	28			
	mii lei	29			
– cu garanţia statului	mii dolari SUA	30			
	mii lei	31			
Credite bancare pe termen scurt (ct.519+512**+5129***)	32				
Dobânzi (ct.1682+1686+1687+5186) total, din care:	33				
– interne	34				
– externe	mii dolari SUA	35			
	mii lei	36			
Alte împrumuturi şi datorii financiare (ct.166+167)	37				
TOTAL DATORII FINANCIARE ŞI ASIMILATE (rd.17+18+25+32+33+37)	38				
Furnizori (ct.401+403+404+405+408)	39				
Clienţi-creditori (ct.419)	40				
Datorii cu personalul şi asigurările sociale (ct.112+421+423+424+426+427+4281+ 431+437+4381)	41				

23 **–mii lei-**

A	B	1	2	3	4
Impozit pe profit (ct.441**)	42				
Taxa pe valoarea adăugată (ct.4423)	43				
Alte datorii faţă de stat şi instituţii publice (ct.4428**+444+446+447+4481+ 4483+4485+451**+509)	44				
Grupuri şi alte conturi cu asociaţii (ct.455+457+4582)	45				
Creditori diverşi (ct.462)	46				
ALTE DATORII – TOTAL (rd.39 la 46)	47				
Venituri înregistrate în avans (ct.472)	48				
TOTAL DATORII (rd.38+47+48)	49				

*) Solduri debitoare ale conturilor respective
**) Solduri creditoare ale conturilor respective
***) Conturile respective se utilizează numai de cooperativele de credit.

ANEXA 6

SITUAȚIA ALTOR PROVIZIOANE

24

- mii lei -

Natura provizioanelor	Nr. rd.	Sold la începutul anului	Cheltuieli privind provizioa-nele	Venituri din provizioane	Sold la sfârşitul anului (col. 1+2--3)
A	B	1	2	3	4
I. PROVIZIOANE REGLEMENTATE (ct. 141)	01				
Provizioane pentru litigii (ct. 1511)	02				
Provizioane pentru garanții acordate clienților (ct. 1512)	03				
Provizioane pentru cheltuieli de repar-tizat pe mai multe exerciții (ct. 1513)	04				
Provizioane pentru pierderi din schimb valutar (ct. 1514)	05				
Alte provizoane pentru riscuri şi cheltuieli (ct. 1518)	06				
II. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI - TOTAL (rd. 02 la 06)	07				
PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCȚIEI ÎN CURS Materii prime (ct. 390)	08				
Materiale consumabile (ct. 391)	09				
Obiecte de inventar (ct. 392)	10				
Producție în curs de execuție (ct. 393)	11				
Produse (ct. 394)	12				
Stocuri aflate la terți (ct. 395)	13				
Animale (ct. 396)	14				
Mărfuri (ct. 397)	15				
Ambalaje (ct. 398)	16				
TOTAL (rd. 08 la 16)	17				
PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR Clienți (ct. 491)	18				
Decontări în cadrul grupului şi cu asociații (ct. 495)	19				
Debitori diverşi (ct. 496)	20				
TOTAL (rd. 18 la 20)	21				
Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament (ct. 590)	22				
III. ALTE PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIERE (rd. 17+21+22)	23				
TOTAL GENERAL (rd. 01+07+23)	24				

ANEXA 7

DATE INFORMATIVE

25

- mii lei -

A. Date informative privind rezultatele înregistrate	Nr. rd.	Număr unități	Sume
		1	2
Unități care au înregistrat profit	01		
Unități care au înregistrat pierdere	02		
B. Date informative privind situația indicatorilor		**An precedent**	**An curent**
		1	2
Număr mediu de salariați (cu contract de muncă)	03		
Salarii brute	04		
Număr colaboratori (cu contract civil)	05		
Drepturi băneşti cuvenite colaboratorilor	06		
Venituri din comerțul cu amănuntul (rd. 08+09)	07		
– mărfuri alimentare	08		
– mărfuri nealimentare	09		
Venituri din alimentația publică	10		
Venituri din comerțul cu ridicata (rd.12+13)	11		
– mărfuri alimentare	12		
– mărfuri nealimentare	13		
Venituri realizate din export	14		
Cheltuieli aferente exportului	15		
Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe (soldul debitor al ct. 8045)	16		
Mijloace fixe amortizate integral şi folosite în continuare	17		
Cheltuieli social-culturale – total (rd.19 la 21)	18		
– învățământ	19		
– sănătate	20		
– alte cheltuieli	21		

25

– mii lei –

C. Date informative privind evoluţia creditelor	Nr. rd.	Sold preluat iniţial	Sold la finele anului 1998
		1	2
Credite bancare neperformante preluate în baza Legii nr. 7/1992 - total (rd.23+24)	22		
– pentru investiţiile acordate în anii anteriori şi preluate de stat şi băncile comerciale (ct. 8038, analitic distinct)	23		
– pentru exporturi şi lucrări de construcţii-montaj, pe bază de acorduri guvernamentale comerciale şi de cooperare cu alte ţări, preluate de stat şi băncile comerciale (ct.8038, analitic distinct)	24		

	Nr. rd.	Total (col. 2+3)	Pentru activitatea curentă	Pentru investiţii
		1	2	3
Credite primite din fondul de redresare financiară (din ct. 167)	25			X
Restituiri de credite primite din fondul de redresare financiară (din ct.167)	26			X
Credite pentru activitatea curentă sau pentru investiţii contractate cu băncile comerciale, garantate de stat conform H.G. nr. 610/1993, H.G. nr. 620/1993 - total, din care:	27			
– restante	28			

		1	2
TOTAL DE CONTROL (rd.03 la 06+10+14 la 17+25 la 28 col 1 şi col 2)	29		

D.Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Sume -mii lei-
A	B	1
TVA de recuperat (ct. 4424) – Constituit	30	
– Recuperat	31	
– Diferenţă (rd.30 – 31)	32	

25

– mii lei –

Denumirea indicatorilor	Nr. rd	Sume
A	B	1
E. Date privind alocaţiile de la buget (din ct. 118 analitic distinct) – Prevăzut	33	
– Primit	34	
– Consumat	35	
– Diferenţă de virat (rd. 34–35)	36	
F. Date privind investiţiile străine în România		**Sume** (se completează în dolari SUA)
Total capital social vărsat de investitorul străin până la data de 1 ianuarie 1998 (rd. 38 + 39)	37	
– în valută	38	
– în natură	39	
Creşterea capitalului vărsat de investitorul străin în cursul anului 1998 (rd. 41 la 44)	40	
– achiziţionări de părţi sociale sau cumpărări de acţiuni	41	
– dividende reinvestite	42	
– conversii de împrumuturi în acţiuni	43	
– alte cauze	44	
Descreşterea capitalului social vărsat de investitorul străin în cursul anului 1998 (rd. 46 la 48)	45	
– cedări de părţi sociale sau vânzări de acţiuni	46	
– restituiri de capital	47	
– alte cauze	48	
Total capital social vărsat de investitorul străin (rd. 37 +40 – 45)	49	
Cota de participare a investitorului străin (%)	50	
Împrumuturi acordate de investitorul străin	51	

ANEXA 8

PLĂȚI RESTANTE

26

- mii lei -

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Total (col. 2+3)	din care:	
			pentru activitatea curentă	pentru investiții
A	B	1	2	3
PLĂȚI RESTANTE – TOTAL (rd. 02+06+11 la 14+18), din care:	01			
Furnizori restanți – total (rd. 03 la 05), din care:	02			
– peste 30 de zile	03			
– peste 90 de zile	04			
– peste 1 an	05			
Creditori restanți – total (rd. 07 la 10), din care:	06			
– contribuția unității la asigurările sociale	07			
– contribuția angajaților şi angajatorilor la constituirea fondului inițial al asigurărilor sociale de sănătate	08			
– contribuția salariaților pentru pensia suplimentară	09			
– contribuția unității şi a personalului la fondul de şomaj	10			
Obligații restante față de alți creditori	11			
Impozite şi taxe neplătite la termenul stabilit la bugetul de stat	12			
Impozite şi taxe neplătite la termenul stabilit la bugetele locale	13			
Credite bancare nerambursate la scadență – total (rd. 15 la 17), din care:	14			
– restante după 30 de zile	15			
– restante după 90 de zile	16			
– restante după 1 an	17			
Dobânzi restante	18			

ANEXA 9

IMPOZITE, TAXE ŞI ALTE OBLIGAŢII DATORATE ŞI VĂRSATE

27

- mii lei -

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	DATORAT		VĂRSAT EFECTIV	RĂMAS DE VĂRSAT		VĂRSAT ÎN PLUS (3-1)
		TOTAL	din care: sume constituite pentru 1998		cu termen de plată la 31.12.1998	cu termen de plată după 31.12. 1998	
					(col.1-3=4+5)		
A	B	1	2	3	4	5	6
BUGET DE STAT – TOTAL (rd. 02 la 12)	01						
Impozit pe profit (ct.441)	02						
Impozit pe salarii (ct. 444, analitic distinct)	03						
Taxa pe valoarea adăugată (ct. 4423)	04						
Impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente (din ct. 446)	05						
Taxe speciale de consumaţie (accize) şi taxa asupra încasărilor din jocurile de noroc (din ct. 446)	06						
Impozit la ţiţeiul din producţia internă şi gaze naturale (din ct. 446)	07						
Taxe vamale de la persoane juridice (din ct. 446)	08						
Impozit pe dividende (din ct. 446)	09						
Majorări, penalităţi şi amenzi pentru neplata în termen a obligaţiilor către bugetul de stat (din ct. 448)	10						
Vărsăminte din profitul net al regiilor autonome (din ct. 446)	11						
Alte impozite, taxe şi alte obligaţii datorate bugetului de stat (din ct. 446)	12						

27

– mii lei –

A	B	1	2	3	4	5	6
BUGETE LOCALE – TOTAL (rd.14 la 23)	13						
Impozit pe profit (ct.441)	14						
Taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat (din ct. 446)	15						
Impozit pe clădiri şi impozit pe teren (din ct. 446)	16						
Taxa asupra mijloacelor de transport deţinute de agenţii economici (din ct. 446)	17						
Impozit pe venitul agricol (din ct.446)	18						
Impozitul pe veniturile persoanelor fizice nesalariate (din ct.444, analitic distinct)	19						
Taxa de timbru (din ct.446)	20						
Vărsăminte din profitul net al regiilor autonome (din ct. 446)	21						
Majorări, penalităţi şi amenzi pentru neplata în termen a obligaţiilor către bugetul local (din ct. 448)	22						
Alte impozite, taxe şi alte obligaţii datorate bugetelor locale (din ct. 446)	23						

27

– mii lei –

A	B	1	2	3	4	5	6
Fonduri speciale – Total (rd. 25 la 34)	24						
Fond inițial pentru asigurări sociale de sănătate (din ct.4311, analitic distinct)	25						
Fond special pentru sănătate 2% (din ct. 447, analitic distinct)	26		x				
Fond special pentru sănătate 10% (din ct. 447, analitic distinct)	27						
Fond special pentru sănătate 1% (din ct. 447, analitic distinct)	28						
Fond special al drumurilor publice (din ct. 447, analitic distinct)	29						
Fond special pentru dezvoltarea şi modernizarea punctelor vamale (din ct. 447, analitic distinct)	30						
Fond special pentru dezvoltarea sistemului energetic (din ct. 447, analitic distinct)	31						
Fond special pentru promovarea şi dezvoltarea turismului (din ct. 447, analitic distinct)	32						
Fond de risc şi accident (din ct. 447, analitic distinct)	33						
Fond special pentru protejarea asiguraților (din ct. 447, analitic distinct)	34						
Asigurări sociale – Total (rd. 36 la 40)	35						
C.A.S. (ct. 4311, analitic distinct)	36						
Fond pentru pensie suplimentară (ct. 4312)	37						
Fond de pensii şi asigurări sociale ale agricultorilor (din ct. 447, analitic distinct)	38						
Fond de şomaj 1% (ct. 4372)	39						
Fond de şomaj 5% (ct. 4371)	40						
TOTAL (rd. 01 + 13 + 24 + 35)	41						

ANEXA 10

SITUAȚIA ACTIVELOR IMOBILIZATE
A. VALOAREA BRUTĂ

28

– mii lei –

Elemente de imobilizări	Nr. rd.	Sold inițial	Creșteri	Reduceri		Sold final (col. 5=1+2-3)
				Total	din care: dezmembrări și casări	
A	B	1(1)	2(2)	3(3)	4(4)	5(5)
IMOBILIZĂRI NECORPORALE Cheltuieli de constituire și de cercetare-dezvoltare (ct. 201+203)	01				X	
Alte imobilizări (ct. 205+207+208)	02				X	
Imobilizări necorporale în curs (ct. 230)	03				X	
TOTAL (rd.01 la 03)	04				X	
IMOBILIZĂRI CORPORALE Terenuri (ct.211)	05				X	
Clădiri (ct. 2121)	06					
Construcții speciale (ct.2122)	07					
Mașini, utilaje și mijloace de transport (ct. 2123+2125)	08					
Alte imobilizări corporale (ct.2124+2126+2127+2128)	09					
Imobilizări corporale în curs (ct.231)	10				X	
TOTAL (rd.05 la 10)	11					
IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct.261+262+263+267-269*)	12				X	
ACTIVE IMOBILIZATE–TOTAL (rd.04+11+12)	13					

*) Cont de repartizat după natura elementelor respective

B. AMORTIZĂRI

28

- mii lei -

Elemente de imobilizări	Nr. rd.	Sold inițial	Amortizare în cursul anului	Amortizare aferentă imobilizărilor scoase din evidență	Amortizare la sfârșitul anului (col.9=6+7–8)
A	B	6(1)	7(2)	8(3)	9(4)
IMOBILIZĂRI NECORPORALE					
Cheltuieli de constituire şi de cercetare-dezvoltare (ct.2801+2803)	14				
Alte imobilizări (ct.2805+2807+2808)	15				
TOTAL (rd.14+15)	16				
IMOBILIZĂRI CORPORALE					
Terenuri (ct.2810)	17				
Clădiri (ct.2811)	18				
Construcţii speciale (ct.2812)	19				
Maşini, utilaje şi mijloace de transport (ct.2813+2815)	20				
Alte imobilizări corporale (ct.2814+2816+2817+2818)	21				
TOTAL (rd.17 la 21)	22				
AMORTIZĂRI–TOTAL (rd.16 + 22)	23				

C. PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIERE

28

– mii lei –

Elemente de imobilizări	Nr. rd.	Sold inițial	Provizioane constituite în cursul anului	Provizioane reluate la venituri	Sold final (col. 13=10+11-12)
A	B	10(1)	11(2)	12(3)	13(4)
IMOBILIZĂRI NECORPORALE Cheltuieli de constituire şi de cercetare-dezvoltare (ct.290*)	24				
Alte imobilizări (ct.290*)	25				
Imobilizări necorporale în curs (ct.293*)	26				
TOTAL (rd.24 la 26)	27				
IMOBILIZĂRI CORPORALE Terenuri (ct.291*)	28				
Clădiri (ct.291*)	29				
Construcții speciale (ct.291*)	30				
Maşini, utilaje şi mijloace de transport (ct.291*)	31				
Alte imobilizări corporale (ct.291*)	32				
Imobilizări corporale în curs (ct.293*)	33				
TOTAL (rd.28 la 33)	34				
IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct.296*)	35				
PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIERE – TOTAL (rd.27+34+35)	36				

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective

ANEXA 11

ALTE INFORMAȚII PRIVIND REGULILE ŞI METODELE CONTABILE ŞI DATE COMPLEMENTARE

I. Informaţii asupra regulilor şi metodelor contabile folosite:

- indicarea modului de evaluare a diverselor poziţii din bilanţ şi contul de profit şi pierdere; _____

- metoda utilizată pentru calculul amortismentelor şi provizioanelor; _____

- indicarea şi justificarea derogărilor de la principiile generale; _____

- comentarii asupra absenţei comparabilităţii conturilor şi asupra eventualelor adaptări ale informaţiilor prezentate în exerciţiul precedent; _____

II. Alte informaţii: _____

- Angajamente financiare reflectate în conturi în afara bilanţului; _____

- Informaţii referitoare la modificarea capitalului; _____

- Analiza conturilor următoare: _____
  - acţiuni proprii; _____
  - cheltuieli şi venituri excepţionale; _____
  - cheltuieli şi venituri pentru exerciţiul anterior; _____
  - diferenţe de conversie; _____
  - alte conturi; _____
  - sume neclarificate în soldul contului 473; _____

- Alte elemente semnificative: _____
  - comentarii asupra cifrei de afaceri; _____
  - evenimente posterioare închiderii exerciţiului care nu au fost contabilizate în conturile exerciţiului închis; _____
  - elemente contabilizate în conturile exerciţiului închis, dar care privesc exerciţiile precedente (eventualele erori constatate după aprobarea şi depunerea bilanţului contabil); _____
  - alte informaţii pe care unitatea consideră că este necesar să le prezinte; _____

BIBLIOGRAFIE

1. Bernard COLASSE - Contabilitate generală, Ediţia IV., Editura Moldova, Iaşi, 1995 .
2. Călin OPREA, Mihai RISTEA, Ilie VĂDUVA - Bazele contabilităţii, Editura Bucureşti, 1995
3. Claude PEROCHON - Comptabilite generale, Les Editions Foucher, Paris, 1991 .
4. Constantin TOPCIU, Georgeta VINTILĂ - Fiscalitate,Lito,U.I.„Titu Maiorescu" – Bucureşti, 1998 .
5. Constantin TOPCIU - Evidenţa bugetară, Editura Scrisul Românesc, Craiova, 1977 .
6. Dionisiu TINARIU, Gheorghe POPESCU, Ladislau POSSLER - Contabilitate teoretică şi comercială, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1981 .
7. Dumitru MATIŞ, Ioan OPREAN, Ionică OLTEAN, Nicolae PAŞCA, Doina MARIAN, Adela DEACONU, Atanasiu POP - Bazele contabilităţii agenţilor economici din România, Editura Intelcredo, Deva, 1996 .
8. Dumitru SCUTARU - Contabilitate pentru începători, Editura Economică, Bucureşti, 1995 .
9. Dumitru VIŞAN - Contabilitatea în comerţul exterior, vol.I, II., Editura Economică, Bucureşti, 1995, 1996 .
10. Gheorghe POPESCU - Procedurile controlului intern şi creditul financiar, vol.I – II, Editura Gestiune, Bucureşti, 1997 .
11. Iacob Petru PÂNTEA - Managmentul contabilităţii, vol. I – II, Editura Intelcredo, Deva, 1998 .
12. Iacob Petru PÂNTEA, Atanasiu POP - Contabilitatea generală a economiei de piaţă, Editura Dacia, Cluj Napoca, 1992 .
13. Ilie VASILE - Gestiunea financiară a întreprinderii Editura Didactică şi Pedagogică, RA, Bucureşti, 1997 .
14. Ioan MOROŞAN - Fiscalitatea, Editura Evcont Consulting, Suceava, 1998 .
15. Ioan OPREAN (coordonator) - Întocmirea şi auditarea bilanţului contabil, Editura Intelcredo, Deva, 1997 .
16. Ion IONAŞCU - Epistemologia contabilităţii, Editura Economică, Bucureşti, 1997 .
17. Ion LUNGU, Lefter CHIRICĂ, Romeo Victor IONESCU - Economia Politică, Editura Fundaţiei, „Andrei Şaguna", Constanţa, 1996 .
18. Ion NEGESCU - Bazele contabilităţii, Editura Didactică şi Pedagogică, R.A, Bucureşti, 1998 .
19. L. DUBRULLE, R. SERVAN - Comptabilite analytique de gestior, Editura Gestior, 1987
20. L. POSSLER, Gh. LAMBRU, N. CUCUI - Sistemul contabil al agenţilor economici, Editura Fundaţiei „Andrei Şaguna", Constanţa, 1998 .
21. Lefter CHIRICĂ (coordonator) - Bazele contabilităţii, Editura Editip, Tulcea, 1995 .
22. Lefter CHIRICĂ - Contabilitate, Universitatea „Constantin Brâncoveanu" – Brăila, 1995 .
23. Lefter CHIRICĂ, Romeo Victor IONESCU - Sinteze de economie politică, Editura Enciclopedică, Bucureşti, 1997 .
24. Lefter CHIRICĂ - Managementul transferului internaţional de tehnologie, Editura All – Educational, Bucureşti, 1997 .
25. Leslie CHADWICK - Contabilitate de gestiune, Editura Teora, Bucureşti 1998.
26. Magdalena NEGRIŢOIU, Mihaela DUMITRANA, Loredana Ligia BÎRSAN - Contabilitatea în comerţ şi turism, Editura Maxim, Bucureşti, 1998 .
27. Maria MANOLESCU, Aristide IORDACHE - Contabilitatea de gestiune, TC. INF. Galaţi, 1994 .
28. Marin TOMA, Marius CHIVULESCU - Ghid practic pentru audit financiar şi certificarea bilanţurilor contabile, CECAR, Bucureşti, 1995 .
29. Michel CAPRON - Contabilitatea în perspectivă, Editura Humanitas, Bucureşti 1993.
30. Mihaela DUMITRANA, Magdalena NEGRIŢOIU - Contabilitatea firmei, Editura Maxim, 1997 .
31. Mihai RISTEA (coordonator), Lavinia OLIMP, Ana Stoian, Ileana NISULESCU, Vasile RĂILEANU - Contabilitatea societăţilor comerciale, vol.II, CECAR, Bucureşti, 1996 .
32. Mihai RISTEA, Corina CUCU, Corina Lăzărescu - Contabilitatea întreprinderii, vol.I, Editura Mărgăritar, Bucureşti, 1997 .

BIBLIOTECA JUDEŢEANĂ "GH. ASACHI" IAŞI

33. Mihai RISTEA, Vasile RĂILEANU, Lavinia OLIMP, Ana STOIAN, Ileana MIŞULESCU - Contabilitatea şi fiscalitatea întreprinderii, Editura Tribuna Economică, Bucureşti, 1995 .
34. Mihai RISTEA - Contabilitatea societăţilor comerciale vol.I, CECAR , Bucureşti, 1995 .
35. Mihai RISTEA - Noul sistem contabil din România, Editura Cartimex, Bucureşti, 1994 .
36. Mihai TOMA, Petre BREZEANU - Finanţe şi gestiune financiară, Editura Economică, Bucureşti, 1996 .
37. Mihail EPURAN, Valeria BĂBĂIŢĂ, Corina GROSU - Contabilitatea financiară în noul sistem contabil, Editura de Vest, Timişoara, 1994
38. Mihail EPURAN (coordonator) - Contabilitatea financiară în noul sistem contabil, vol.I – II, Editura de Vest, Timişoara, 1994, 1995 .
39. Mircea BOULESCU, Marcel GHIŢĂ - Control financiar şi expertiză contabilă, Editura Mondo-Ec., Craiova, 1992 .
40. Nicolae CRISTESCU, Constantin SILION, Constantin DUMITRU - Noua Contabilitate, Editura Ecran Magazin, Braşov, 1993 .
41. Niculae FELEAGĂ, Ion IONAŞCU - Tratate de contabilitate financiară, vol.I – II, Editura Economică, Bucureşti, 1998 .
42. Niculae FELEAGĂ, Ion IONAŞCU - Contabilitate financiară, vol. I – IV, Editura Economică, Bucureşti, 1993 .
43. Niculae FELEAGĂ (coordonator) - Contabilitate aprofundată
44. Niculae FELEAGĂ - Sisteme contabile comparate, Editura Economică, Bucureşti, 1995 .
45. Niculae FELEAGĂ - Dincolo de frontierele vagabondajului contabil, Editura Economică, Bucureşti, 1997 .
46. Octavian BOJIAN - Contabilitatea întreprinderilor Editura Eficient, Bucureşti, 1996 .
47. Oprea CĂLIN, Ilie VĂDUVA, Mihai RISTEA, HORIA NEAMŢU - Bazele contabilităţii Editura Didactică şi Pedagogică, RA., Bucureşti, 1997 .
48. Rodica BĂLĂNESCU, Carmen CORDUNEANU - Taxa pe valoarea adăugată, Editura AGER, Bucureşti, 1993 .
49. Rudolf MANN, Elmar MAYER - Controlling. Conducerea profitabilă a întreprinderii, Editura All – Bucureşti, 1996
50. Tatiana MOSTEANU - Buget şi trezorerie publică, Editura Didactică şi Pedagogică, RA, Bucureşti, 1997 .
51. Teodora VÂSCU BARBU - Bugetul statului şi agenţii economici Editura Didactică şi Pedagogică, RA, Bucureşti, 1997 .
52. Toni RAŢIU (coordonator) - Cartea contabilului autodidact, Editura Gestiunea, Bucureşti, 1995 .
53. Valeriu VOICA - Contabilitate – Principii şi aplicaţii practice privind noul sistem de contabilitate modernă, Editura Burounion, 1993.
54. * - Legea contabilităţii nr. 82 / 1991
55. * - Hotărârea Guvernului nr. 704 / 1993, pentru aprobarea unor măsuri de executare a Legii contabilităţii nr. 82 / 1992 .
56. * - Sistemul contabil al agenţilor economici – Ministerul Finanţelor, Bucureşti, 1993 .
57. * - Norme metodologice de utilizare a conturilor contabile Ministerul Finanţelor, Bucureşi, 1993 .
58. * - Noile reglementări privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, Ministerul Finanţelor, Bucureşti, 1994 .
59. * - Legea finanţelor publice nr. 72 / 1996 .
60. * - Ordonanţa Guvernului nr.3 / 1992, privind taxa pe valoarea adăugată .
61. * - Hotărârea nr. 512 / 1998, cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanţei Guvernului nr. 3 / 1992 .
62. * - Legea bugetului de stat nr. 36 / 1999.
63. ** - Norme metodologice pentru întocmirea şi utilizarea formularelor comune, privind activitatea financiară şi contabilă şi modelele acestora, Ministerul Finanţelor, Editura Economică, Bucureşti, 1998 .
64. *** - Alte acte normative care reglementează activitatea financiar – contabilă .
65. - H.G. nr. 304/1999, privind limitele legale de perisabilitate la mărfuri, în procesul de comercializare.

LEFTER CHIRICĂ

- Licențiat al Academiei de Studii Economice București, 1986;
- Cursuri postuniversitare în specialitatea „Management, tehnici comerciale și bancare internaționale" Academia de Studii Economice București, 1987;
- Doctorat în economie, Academia de Studii Economice București, 1996;
- Specializări la Academia Federală de Finanțe a Germaniei (Bruhl, 1997) și la Școala Superioară de Finanțe a Landului Bavaria (Herrsching/Ammersee 1998);
- Expert contabil, Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați București, 1996;
- Director general adjunct Direcția Generală Programe, Prognoză, Buget – Finanțe – Consiliul județean Tulcea (1996, 1997);
- Director general al Direcției Generale a Finanțelor Publice și Controlul Financiar de Stat Tulcea (1997, 1998 și în prezent);
- Cadru didactic la Școala Postliceală Economică – Tulcea, Școala Română de Afaceri – Filiala Tulcea, Colegiul Dobrogean „Spiru Haret"– Tulcea, Universitatea „Andrei Șaguna" Constanța, Universitatea Ecologică – București (în prezent);
- Președinte al Asociației Generale a Economiștilor din România – Filiala Tulcea;
- Autor și coautor de articole, studii, referate, proiecte și cursuri universitare în domeniul economic.

EDITURA ECONOMICĂ